

Agradecimentos

Esta Dissertação não representa apenas o resultado de extensas horas de estudo, reflexão e trabalho durante as diversas etapas que a constituem. É igualmente o culminar de um objectivo académico a que me propus e que não seria possível sem a ajuda de um número considerável de pessoas.

Estou especialmente agradecido ao Sr. Professor Doutor Pires Caiado a sua vasta perspicácia, conhecimento e sugestões transmitidas durante a elaboração da dissertação. À sua hábil direcção e apoio na superação dos diversos obstáculos.

Ao Sr. Professor Doutor Pedro Rosário pelos seus sábios conselhos, recomendações e contagioso entusiasmo.

Ao Sr. Professor Doutor Pedro Oliveira pelo seu sentido comum alheio às especificidades da área e à sua ajuda para além das suas obrigações profissionais.

Ao Sr. Prof. João Guerra pela valiosa paciência, correcção e compreensão perante as dificuldades.

Aos meus pais, por incutirem o amor ao estudo e à realização profissional, entre outros valores que regem a minha vida. À minha família, pela sua tolerância, compreensão e carinho quando estava a escrever em vez de atender às suas necessidades.

Estou ainda em dívida para com muitas pessoas pela sua ajuda, apoio e paciência. E é por isso que quero dedicar esta Dissertação a todos aqueles que, sem reservas, partilharam comigo os seus conhecimentos.

Índice Geral

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO I – A Auditoria e o Controlo da Qualidade.....	15
1.1. A Auditoria	15
1.2. O Controlo de Qualidade	17
1.2.1. Introdução	17
1.2.2. Em sede de revisão legal das contas	19
1.2.3. Objectivos	20
1.2.4. Condições e vantagens	22
1.2.5. Os Intervenientes	23
1.2.6. O Sistema de Controlo	25
1.2.7. Outras características	29
1.3. As normas técnicas aplicáveis	30
1.3.1. Controlo de Qualidade do trabalho de Revisão/Auditoria	32
1.3.2. Outras Normas do <i>International Federation of Accountants</i>	34
1.3.2.1. Código de Ética Profissional	34
1.3.2.2. Declaração de Critérios do Conselho	34
1.3.2.3. Normas do Sistema de Controlo de Qualidade para firmas de Contabilidade e Auditoria	36
1.3.2.4. Norma “Assegurando a Qualidade de Serviços Profissionais”	36
1.3.2.5. Norma Proposta “O Controlo de Qualidade para Consultadoria, Auditoria e Serviços relacionados”	37
1.3.3. Recomendação sobre o Controlo de Qualidade da Auditoria Legal na União Europeia	38
1.4. Uma nova estrutura de regulação da profissão	41
1.5. Algumas críticas ao Controlo de Qualidade	44
CAPÍTULO II – O Controlo de Qualidade em Portugal	51
2.1. Fundamentação legal	51
2.2. Estrutura actual da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas	53
2.3. O Controlo de Qualidade	54
2.3.1. A Regulamentação do Controlo de Qualidade	54
2.3.2. O Funcionamento do Processo de Controlo de Qualidade	55
2.3.3. O Resultado do Controlo de Qualidade	58
CAPÍTULO III – O Controlo de Qualidade nos países da União Europeia.....	64
3.1. Introdução	64
3.2. O Auditor na União Europeia	65
3.3. Os países da União Europeia e as diversas realidades nacionais	67
3.3.1. Alemanha	68
3.3.2. Áustria	71
3.3.3. Bélgica	73
3.3.4. Chipre	75
3.3.5. Dinamarca	76
3.3.6. Eslováquia	78
3.3.7. Eslovénia	78
3.3.8. Espanha	79
3.3.9. Estónia	82
3.3.10. Finlândia	83
3.3.11. França	85
3.3.12. Grécia	87
3.3.13. Holanda	88
3.3.14. Hungria	89
3.3.15. Irlanda	90
3.3.16. Itália	92
3.3.17. Letónia	94
3.3.18. Lituânia	95

3.3.19. Luxemburgo.....	96
3.3.20. Malta	97
3.3.21. Polónia	98
3.3.22. Portugal	99
3.3.23. Reino Unido	101
3.3.24. República Checa	103
3.3.25. Suécia.....	105
CAPITULO IV – Análise e reflexão sobre os actuais mecanismos de Controlo de Qualidade	109
4.1. Introdução	109
4.2. O universo	110
4.3. Metodologia do estudo.....	111
4.3.1. Desenvolvimento teórico da metodologia.....	111
4.3.2. Desenvolvimento prático da metodologia.....	122
4.3. Análise Descritiva.....	126
4.3.1. Âmbito Geral	130
4.3.2. O Controlo de Qualidade	134
4.3.3. A Comissão de Controlo de Qualidade.....	147
4.3.4. O Controlador-relator.....	149
4.3.5. Relatório.....	154
4.3.6. Sanções	157
4.3.6. Dados Finais	160
4.4 O Futuro da Auditoria e o Controlo de Qualidade na Auditoria.....	161
4.5 Propostas de pesquisa futura.....	164
Conclusões e recomendações	167
Referências Bibliográficas	172
Apêndices	178
Apêndice I – Evolução das Statement on Quality Control Standards	179
Apêndice II – Questionário utilizado	180
Apêndice III – Profissionais com habilitações para executar auditorias	193
Anexos	194
Anexo I – Norma Internacional de Revisão/ Auditoria 220 – Controlo de Qualidade do Trabalho de Revisão/Auditoria	195
Anexo II – Statement on Quality Control Standards n.º 1 (Os nove elementos do Controlo de Qualidade).....	215
Anexo III – Regulamento do Controlo de Qualidade da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas	216

Índice de Quadros

Quadro 1 – Regulamentos específicos emitidos pela <i>Securities and Exchange Commission</i> de matérias abordadas na Lei apenas de forma geral	42
Quadro 2 – Síntese das conclusões dos processos de Controlo de Qualidade controlados desde o ano de 2001 a 2003, por categoria.....	61
Quadro 3 – Síntese das conclusões dos processos de Controlo de Qualidade controlados desde o ano de 1999 a 2003.	62
Quadro 4 – Principais diferenças entre os questionários e as entrevistas.....	112
Quadro 5 – Países cujas organizações profissionais participaram neste estudo respondendo ao questionário	126
Quadro 6 – Acolhimento dos Estados Membros à recepção do questionário, data da recepção da resposta e formato	129
Quadro 7 – Quadro resumo das respostas obtidas, às questões 1, 2 e 3, do grupo de questões de Âmbito Geral.....	131
Quadro 8 – Requisitos de admissão para a inscrição no Organismo que tutela a auditoria legal	132
Quadro 9 – Quadro resumo das respostas obtidas, às questões 1, 2 e 3, do grupo de questões sobre o Controlo de Qualidade.	137
Quadro 10 – Profissionais que podem assumir a função de controlador-relator	138
Quadro 11 – Informação tida em consideração aquando a selecção de quem vai ser sujeito ao Controlo de Qualidade	143
Quadro 12 – Mecanismos auxiliares, para além dos requisitos mínimos definidos pela Comissão Europeia, levados à prática para o Controlo de Qualidade.....	146
Quadro 13 – Requisitos mínimos para a candidatura para as funções de controlador-relator.....	151
Quadro 14 – Critério de selecção do controlador-relator para o processo que irá controlar	153
Quadro 15 – Método de avaliação utilizado para os processos que servem de base ao relatório	156
Quadro 16 – Incumbência da imposição de sanções.....	158
Quadro 17 – Sanções previstas	159

Índice de Figuras

Figura 1 – Requisitos de admissão ao Organismo que condiciona o exercício da actividade de auditoria	133
Figura 2 – Requisitos de admissão ao Organismo que condiciona o exercício da actividade de auditoria tendo cumulativamente em consideração a pesquisa bibliográfica	134
Figura 3 – Frequência dos Ciclos de cobertura	136
Figura 4 – N.º de controlador-relator que realizam o Controlo de Qualidade ao dossier de uma empresa	140
Figura 5 – Método de selecção do processo a ser controlado:	140
Figura 6 – Mecanismos auxiliares, para além dos requisitos mínimos definidos pela Comissão Europeia, levados à prática para o Controlo de Qualidade por ordem de frequência.....	144
Figura 7 – Antiguidade da Comissão de Controlo de Qualidade	148
Figura 8 – N.º de elementos que constituem a Comissão de Controlo de Qualidade.....	149
Figura 9 – Duração dos mandatos dos controladores-relatores.....	150
Figura 10 – Método de selecção para a escolha do controlador-relator	152
Figura 11 – Incumbência de imposição de sanções	157
Figura 12 – Datas de fundação dos organismos respondentes	160

Lista de Abreviaturas utilizadas

AAPA	Association of Authorised Public Accountants	(Reino Unido)
ACCA	Association of Chartered Certified Accountants	(Reino Unido)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	
APB	Auditing Practices Board	(Irlanda e Reino Unido)
APC	Auditing Practices Committee	
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas	
CCR	Commissie Controlevraagstukken en Richtlijnen	(Holanda)
CE	Comissão Europeia	
CENA	Comité National d'Examen d'Activité	(França)
CIPFA	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy	(Irlanda e Reino Unido)
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes	(França)
CNDC	Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti	(Itália)
CNRPC	Consiglio Nazionale dei Ragionieri e periti Commerciali	(Itália)
CONSOB	Organismo Regulador da Bolsa de Valores	(Itália)
CRCC	Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes	(França)
CQ	Controlo de Qualidade	
CROC	Câmara dos Revisores Oficiais de Contas	
EEK	Kroon	
EM	Estado-Membro	
EUA	Estados Unidos da América	
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer	(Suécia)
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens	
FRR	Foreningen af Registrerede Revisorer	(Dinamarca)
FSR	Foreningen af Statsautoriserede Revisorer	(Dinamarca)
HTM	Tilintarkastajat ry	(Finlândia)
IACJCE	Instituto de Auditores-Censores Jurados de España	(Espanha)
IAPC	International Auditing Practices Committee	
IAS	International Accounting Standards	
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas	(Espanha)
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	(Irlanda e Reino Unido)
ICAI	Institute of Chartered Accountants in Ireland	(Irlanda e Reino Unido)
ICAS	Institute of Chartered Accountants of Scotland	(Irlanda e Reino Unido)

ICMA	Institute of Cost and Management Accountants	(Irlanda e Reino Unido)
ICPAC	Institute of Certified Public Accountants of Cyprus	(Chipre)
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer	(Alemanha)
IFAC	International Federation of Accountants	
IFRS	International Financial Reporting Standards	
IRS	Imposto sobre o Rendimento Singular	
IRE	Institut des Reviseurs d'Entreprises	(Bélgica e Luxemburgo)
ISA	International Standards on Auditing	
ISQC	International Standards on Quality Control	
IVA	Imposto sobre o valor acrescentado	
KACR	Komora Auditoru Ceske Republiky	(República Checa)
KHT	Yhdistys – Föreningen CGR ry	(Finlândia)
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder	(Áustria)
LZRA	Latvijas Zvērinātu Revidentu Asociācija	(Letónia)
MIA	The Malta Institute of Accountants	(Malta)
MKVK	Magyar Könyvvizsgálói Kamara	(Hungria)
NIR	Norma Internacional de Revisão/Auditoria	
NIVRA	Koninklijk Nederlands Instituut Van Registeraccountants	(Holanda)
NOvAA	Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten	(Holanda)
NTA	Normas Técnicas de Revisão/Auditoria	
OEC	Ordre des Experts-Comptables	(França e Luxemburgo)
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas	(Portugal)
PAG	Página	
PARG	Parágrafo	
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board	
REA	Registro de Economistas Auditores	
REGA	Registro General de Auditores de Cuentas	
RN	Revisorsnämnden	(Suécia)
ROC	Revisor Oficial de Contas	
SAS	Statements of Auditing Standards	
SCORA	Subcommissie Richtlijnen voor de Accountantscontrole	(Holanda)
SI-Revizija	Slovenski Institut za Revizijo	(Eslovénia)
SOA	Sarbanes-Oxley Act	
SOEL	Soma Orkoton Elegton Logiston	(Grécia)

SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas	
SRS	Revisorsamfundet	(Suécia)
SQCS	Statement on Quality Control Standards	
SKAU	Slovenska Komora Auditorov	(Eslováquia)
UE	União Europeia	
WPK	WirtschaftsprüferKammer	(Alemanha)

Introdução

INTRODUÇÃO

A execução de uma auditoria implica sempre a existência de informação verificável e de critérios objectivos para que o auditor a possa avaliar. Os critérios para realizar essa avaliação variam necessariamente consoante os objectivos que pretendemos atingir.

Arens, Elder e Beasley (2002) descrevem esta realidade com um exemplo. Do mesmo modo que para auditar uma declaração de Imposto sobre o Rendimento Singular (IRS) se usa o Código do IRS ou para auditar as demonstrações financeiras de uma empresa é necessário usar os princípios contabilísticos geralmente aceites, quando se trata de auditar uma informação mais subjectiva, como a eficiência de um determinado aspecto, torna-se mais difícil o estabelecimento de um critério.

Conforme referem estes autores, podemos começar a ficar com uma ideia da dificuldade inerente à execução das auditorias em geral e das auditorias de controlo de qualidade (CQ), em particular. De uma forma igualmente clara, se exprime que: “a qualidade dos serviços prestados é em geral difícil de definir, já que resulta de observações de pessoas, por vezes subjectivas e com interesses diferentes ou antagónicos” (Carvalho 2000:2).

Efectivamente, é evidente o quão complicado se torna “avaliar” algo que dificilmente se pode materializar. No entanto, no mundo onde vivemos não podemos negar a existência de uma responsabilidade acrescida no que se refere à prática da qualidade e do seu controlo. Essa ideia é corroborada pela Comissão Europeia (CE) ao declarar que “uma revisão oficial efectuada de acordo com os requisitos legais, com as normas de auditoria estabelecidas e que respeite os princípios éticos é fundamental para os utilizadores da informação financeira, uma vez que assegura um certo nível de credibilidade dos mapas financeiros que são objecto de revisão” (CE, 2000:parg. 4).

Numa primeira abordagem a avaliação do CQ pode-se tornar difícil não só pela sua subjectividade mas também por constituir um tema delicado. A recomendação ao CQ da revisão oficial de contas da União Europeia (UE)¹ destaca que o sistema de CQ é bastante recente e nem todos os diversos Estados-Membros (EM) até 1 de Janeiro de 1999 dispunham de um sistema.

A ideia de actualidade e pertinência do tema de CQ torna-se bastante clara com a constituição de um Comité Europeu de Auditoria por parte da UE que, por sua vez, rapidamente elegeu

¹ Esta recomendação tem em consideração a oitava directiva 84/253/CEE do Conselho e tem por meta a aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos, estabelecendo os requisitos mínimos a que devem obedecer as pessoas autorizadas a realizar a revisão oficial de contas.

elegeu esta área como prioritária, chegando inclusivamente a um acordo quanto ao facto de cada EM dever implementar um sistema de CQ da revisão oficial de contas.

Esta percepção é igualmente confirmada ao lermos a recomendação da CE que “O controlo de qualidade da revisão oficial de contas é fundamental para assegurar a boa qualidade dessa revisão. A boa qualidade da revisão de contas traduz-se numa maior credibilidade para as informações financeiras publicadas, representando um valor acrescentado e um maior grau de protecção para os accionistas, investidores, credores e outras partes detentoras de interesses nas sociedades”. (CE, 2000:parg. 2 do preâmbulo). “O controlo de qualidade constitui a principal forma de o sector assegurar ao público e às autoridades regulamentares que os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas, exerçam a sua actividade com um nível que satisfaça as normas de auditoria estabelecidas, bem como os critérios de ética.” (CE, 2000:parg 3 do preâmbulo).

A execução de um CQ do trabalho de auditoria, conforme a *European Federation of Accountants and Auditors* (EFAA, 1999), passará por diversos pontos, denominadamente, a determinação de um nível mínimo de qualidade a ser atingido, a introdução de mecanismos de controlo para certificar que as regras são seguidas por quem executa a auditoria, a introdução de sanções nos casos em que tal não se verifique e a demonstração de que a qualidade do trabalho executado corresponde ao predefinido. A forma realística de o alcançar passará pela definição precisa do objectivo proposto, através da introdução de um conjunto de normas com os requisitos mínimos a alcançar, deixando a forma ou os meios de o atingir às respectivas entidades nacionais reguladoras da actividade profissional.

O *International Federation of Accountants* (IFAC) corrobora esta mesma ideia ao afirmar que “a tarefa de encorajar e assistir (...) a manter e melhorar a qualidade de serviços profissionais é principalmente a das organizações-membros em cada país. A IFAC crê que as organizações-membros têm a responsabilidade de tomar medidas apropriadas para atingir esse objectivo no ambiente legal, social, de negócios, e regulamentador que prevalece dentro dos seus países” (IFAC 1999: parg. 5).

De acordo com a CE (2000:parg. 7 do preâmbulo) “ (...) não existe qualquer norma internacionalmente aceite que defina requisitos mínimos para o controlo de qualidade, susceptíveis de serem utilizados como referência para os sistemas nacionais de controlo de qualidade”. No entanto, acrescenta: “A definição dos requisitos mínimos pode ser completada por outras formas de controlo externo (...) com o objectivo de melhorar a qualidade da revisão legal das contas” (CE, 2000:parg. 9 do preâmbulo) e conclui que, “os controlos complementares de qualidade da revisão oficial de contas incubem aos Estados-Membros” (CE, 2000:parg. 10 do preâmbulo).

preâmbulo). Assim sendo, caberá a cada EM a criação dos seus próprios sistemas de CQ e a sujeição a estes mesmos sistemas de CQ, de todas as pessoas que executam a revisão legal das contas.

De seguida, podemos igualmente ler que: “existem essencialmente dois métodos diferentes de controlo de qualidade aplicados na União Europeia: o sistema de controlo e o sistema de verificação pelos “pares”. Por sistema de controlo, entende-se uma situação em que o organismo profissional ou regulamentar dispõe de pessoal que faz a gestão do sistema de controlo de qualidade e efectua verificações no âmbito desse controlo. Por sistema de verificação pelos “pares”, entende-se uma situação em que certos membros “activos”, os “pares”, efectuem missões de verificação” (CE, 2000:parg. 2).

A Norma Internacional de Revisão/Auditoria (NIR) sobre esta matéria² apenas define os requisitos mínimos, cabendo a cada país a sua transposição para o normativo nacional³. Ou seja, cada país é livre de, para além dos requisitos mínimos, acrescentar os métodos de CQ que achar conveniente consoante a própria realidade onde vive.

Porém, os métodos a adoptar poderão ser insuficientes, demasiados ou nenhuns. Poderão ser métodos simples ou complexos. Poderão começar na própria qualificação do profissional para ser auditor, ou durante todo o seu exercício profissional. Ele poderá ter de realizar um exame de admissão ou exames regulares, mesmo após ser admitido. Os que não exercerem de uma forma regular a auditoria, poderão ser confrontados com a necessidade de uma reciclagem ou mesmo de realizar outro exame de admissão. Como podemos constatar, facilmente nos apercebemos que existem distintas formas de controlar a qualidade do trabalho do auditor. A severidade ou brandura que um país impõe no âmbito do CQ de Auditoria, comparativamente aos seus parceiros da UE só é possível de determinar, com base no conhecimento das práticas que esses EM realizam.

No âmbito das motivações pessoais que me levaram a realizar esta Dissertação teria de remontar aos meus tempos de licenciatura em que, ainda no decorrer do meu estudo para a obtenção do grau de licenciado em Contabilidade e Auditoria pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, tive oportunidade de integrar os quadros de uma empresa, no âmbito da auditoria. Os meus estudos nesse momento já se encontravam de um modo geral orientados para a área do CQ em auditoria, com enfoque especial no caso português.

² NIR 220 – CQ do Trabalho de Auditoria

³ Esta terminologia (NIR) que resulta da tradução das *International Standards on Auditing (ISAs)* do IFAC, vigorou apenas para as primeiras 39 normas. A partir da NIR 930 – Compromissos para Compilar Informação Financeira – passaram-se a denominar de: Recomendação Internacional de Prática Revisão/Auditoria.

Após superar as provas necessárias de ingresso, passei a fazer parte de um grupo de trabalho extremamente competente e trabalhador que, na minha opinião, integravam os quadros de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC) de referência no âmbito nacional.

A prática de auditoria continuada deu-me oportunidade de constatar a importância da qualidade no trabalho realizado, em virtude da responsabilidade e importância das suas repercussões. De facto, a auditoria legal está sem dúvida revestida de um enorme peso e utilidade na sociedade empresarial. A coincidência de colaborar com revisores oficiais de contas (ROCs) que se encontravam de um modo directo ligados ao CQ, assim como a contínua referência à impossibilidade de um decréscimo de qualidade nos serviços de revisão prestados, não me passaram despercebido.

Decidi assim, seguir aprofundando o conhecimento de esta área iniciando uma nova etapa na minha vida. Desde então, para além de dedicar o meu tempo e esforço na prossecução de auditorias às demonstrações financeiras com vista à sua certificação legal, mantive-me ligado à investigação. Por ultimo, não podia deixar de referir a minha convicção sobre a necessidade de avançar neste campo científico de conhecimento, mediante a relevância dos acontecimentos que derivaram da actual conjuntura (caso da Enron ou Parmalat apenas para referir alguns) e realizar alguns contributos científicos que possam vir a contribuir para a comunidade legisladora.

A estrutura desta dissertação, acompanha o raciocínio elaborado na tentativa de atingir o objectivo proposto. Entendemos dividir em quatro partes.

Na primeira parte, fornecemos a abordagem das várias contribuições teóricas. Iniciámos com algumas considerações sobre a auditoria e o CQ. Abordamos a auditoria, caracterizamos o CQ, as suas normas técnicas aplicáveis, a nova estrutura de regulação da profissão e concluímos com as críticas frequentes ao CQ.

Dedicamos a segunda parte, a uma caracterização mais detalhada do CQ em Portugal. Aqui, expusemos a sua fundamentação legal, a estrutura actual do Organismo que o tutela e o seu exercício, ou seja, a regulamentação, funcionamento e resultado do mesmo.

Na terceira parte, descrevemos o CQ nos países da UE. Começamos por uma breve alusão a este tema e à relevância do auditor na UE assim como, e para cada um dos 25 EM, identificamos o(s) organismo(s) responsável(eis) pela execução e CQ do trabalho do auditor, dando especial relevo à sua realidade no âmbito do objecto em estudo.

Feita esta revisão bibliográfica, entramos na quarta parte do trabalho, procedendo-se à análise empírica. Para a realizar, recorreu-se ao estudo das diversas respostas obtidas a um questionário. Para além da caracterização do universo e descrição da metodologia de estudo que se

se encontra nesta parte, e obviamente de toda a análise realizada, registamos também nesta parte a indicação do futuro da auditoria e do CQ, assim como as propostas futuras nesta matéria.

Terminaremos a dissertação com a indicação das conclusões e recomendações.

Chamamos a atenção do leitor para a possibilidade de virem a ocorrer alterações nos países seleccionados. A informação que segue é baseada na melhor informação disponível até à data da sua divulgação e todas as traduções apresentadas são da nossa inteira responsabilidade.

Capítulo I

A Auditoria e o Controlo de Qualidade

CAPÍTULO I – A Auditoria e o Controlo da Qualidade

1.1. A Auditoria

Historicamente, o Auditor tem juntado, examinado e avaliado provas tendo em conta critérios predefinidos relatando posteriormente os resultados às partes interessadas. Podemos assim depreender, conforme nos transmite O'Regan (2003), que a auditoria é um processo evolutivo em que o auditor actua como intermediário entre duas (ou mais) partes.

Para o mesmo autor, o contexto em que a auditoria emerge tem sido frequentemente apresentado em termos de “Teoria da Agência”. A teoria propõe que a assimetria de informação se verifica quando os proprietários dos recursos económicos (o principal) delegam o controlo dos seus recursos a administradores (agentes). Se os “principais” estão impossibilitados de monitorar adequadamente o que os “agentes” estão a representar na totalidade os seus interesses, podem procurar a ajuda de elementos externos (os auditores) para emitirem um conselho independente sobre o comportamento dos referidos “agentes”. Com o aparecimento da separação dos detentores do capital e os gestores que o administram, pode-se precisamente aplicar a mesma ideia. Para monitorar a adequada gestão e controlo dos investimentos, os auditores oferecem aos detentores do capital uma opinião independente e objectiva.

A história da auditoria é antiga. Desde que indivíduos ou instituições começaram a registar as actividades económicas, foi sentida a necessidade de recorrer a profissionais para as supervisionar. Os impérios clássicos da China e Roma, por exemplo, criaram elaborados serviços civis para monitorar as finanças “estatais” e acompanhar a tributação dos rendimentos. Alguns historiadores chegam mesmo a referir que as práticas de auditoria datam dos primórdios da civilização letrada, conforme podemos ler através de Lawrence Sawyer e Gerald Vinten, relatados por O'Regan (2003).

Referem então que, de acordo com os primeiros registos Mesopotâmios datados de 3600 antes de Cristo, os escribas costumavam preparar sumários das transacções financeiras. Estes registos eram depois separados da lista dos valores manuseados, que outros haviam preparado, podendo-se visualizar pequenas marcas, pontos e círculos que indicavam a meticulosa comparação de um registo com o outro. Essas marcas sobreviveram ao longo dos séculos e os auditores ainda as usam para marcar a verificação dos registos. Por conseguinte, nasceram dois mecanismos de controlo ainda usados em todo mundo: a divisão de tarefas e a preparação para a revisão do trabalho do outro.

Em Inglaterra, na Idade Média, a execução de auditoria era habitualmente levada a cabo por iletrados, resultando dessa situação que fosse apresentada oralmente o que foi ouvido. Apesar de, nos dias de hoje, a auditoria ser marcada pela importância da documentação rigorosa, o termo ainda se mantém remontando assim à “auditoria por ouvido”. Aliás, a própria palavra “auditoria” deriva da palavra latina “*audire*” (ouvir). Os auditores nessa altura, eram vistos como os “ouvidos” do Rei, pronunciando-se sobre o seu património e sobre a forma como estava a ser gerido.

Cardoso, Leite, Pimenta e Simões (1995) referem a importância gradual que a auditoria veio a assumir ao longo dos séculos. Até ao séc. XVIII, acrescentam, a evolução limitou-se a abranger as grandes quintas senhoriais. Com as alterações económicas que se registaram durante os séculos XVIII e XIX, verifica-se o aumento das organizações económicas e, consequentemente, as práticas de auditoria desenvolvem-se.

“Foi, no entanto, ao longo do séc. XIX, com a construção do caminho-de-ferro e o desenvolvimento de bancos e de companhias de seguro e de outras grandes empresas sob a forma de sociedades anónimas, que a Auditoria assumiu a forma que hoje conhecemos e o auditor se tornou uma figura destacada no mundo dos negócios” (Cardoso *et al.*, 1995:18). Quando a partir de 1900, surge em Inglaterra a obrigatoriedade de as demonstrações financeiras apresentadas pelas sociedades anónimas serem auditadas, o desenvolvimento da auditoria regista uma evolução sem precedentes. Desde então tem acompanhado a expansão empresarial com o desenvolvimento de normas e apresentação de interpretações, tentando suprir as lacunas do conhecimento que essa mesma evolução cria.

Salvador (2001) entende que a evolução do conceito de auditoria pode ser analisada sob duas perspectivas: a tradicional e a integral. Na visão tradicional refere que nasce com a missão essencial de detectar erros. A sua metodologia parte, por isso, da desconfiança da direcção sobre a própria organização e o seu fim último é o de aplicar medidas correctivas sobre a execução da respectiva prestação. Para o conceito integral, que defende ser o actual, a auditoria é baseada numa confiança na própria organização e na finalidade preventiva e de melhoria contínua.

Sobre a mudança no século XX, O'Regan (2003) menciona que as associações profissionais de contabilidade e auditoria em todo o mundo têm vindo a introduzir gradualmente programas de certificação aos seus membros, a desenvolver normas de auditoria de modo a codificar e definir as metodologias, bases técnicas e fundações éticas da auditoria e tendencialmente a incidir na independência do auditor, sem a qual a opinião do auditor é viciada.

Salvador (2001) declara que o controlo ou evolução da qualidade não é um elemento isolado da estrutura organizativa da entidade, mas que, por sua vez, se encontra incluído num

processo de planeamento global de gestão integral da qualidade. Assumindo-se não só como uma parte da estrutura, mas também com o fim último de servir de ferramenta de evolução que garanta a realização da qualidade total dentro da actividade da entidade.

1.2. O Controlo de Qualidade

1.2.1. Introdução

De acordo com a *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) relatada por Riquelme e Menéndez (2002), a estabilidade dos mercados financeiros e de capitais na Europa está assente sobre três princípios: uma boa direcção empresarial, uma informação financeira fiel e a excelência dos serviços de auditoria.

Para se atingir a excelência dos serviços de auditoria, Riquelme e Menéndez (2002) destacam a indispensabilidade da existência de controlos internos e externos, dispostos a garantir a correcção da evidência obtida, num clima ético adequado, a clareza, oportunidade e integridade das vias de comunicação e resultados.

O Livro Verde, relatado por Riquelme e Menéndez (2002), destaca a existência de três razões subjacentes à necessidade de regular o CQ da auditoria na UE: a possibilidade de comércio dentro da UE, a facilidade na tomada de decisões e o cumprimento com os requisitos de auditoria obrigatórios de acordo com a Quarta Directiva.

A indispensabilidade do CQ é reforçada por muitos outros autores conforme teremos oportunidade de demonstrar.

Para Salvador (2001), o prestígio e a autoridade social dependem, em grande medida, da certeza e qualidade das informações financeiras, pois, mais importante do que exigir um maior rigor técnico na sua elaboração, é a garantia do adequado funcionamento dos mecanismos de CQ sobre eles. Aliás, para o mesmo autor, existem inúmeras razões que justificam a necessidade de actualizar e completar os princípios básicos de qualquer CQ das quais destacamos a evolução que exige a consideração de novos cenários e novas hipóteses; a crescente necessidade de transparência que se impõe perante a sociedade; a evolução doutrinal do conceito de “qualidade”; as publicações e práticas recentes - tanto nacionais como internacionais - sobre o CQ; a necessidade do próprio destinatário das informações financeiras conhecer os mecanismos de qualidade que cada entidade tem estabelecido de modo a garantir um melhor serviço.

O IFAC, cujo papel é proporcionar orientação, encorajar o progresso e promover a harmonização, defende que todo o profissional que não conseguir (ou for percebido como não conseguindo) sujeitar-se às normas profissionais e aos requisitos legais dificulta o mantimento da sua reputação, crê que as organizações-membros precisam de demonstrar que existem programas auto-regulamentadores adequados, prontos para proporcionar a garantia de que os profissionais adiram aos mais altos padrões e conclui que é no interesse da profissão em todo o mundo, e do público por ela servido, que as organizações-membros devem assegurar que leva a cabo o CQ e publicitar este tipo de esforço auto-regulamentador.

Outro autor, Gutiérrez (2001), entende que num estado democrático, o direito à informação fidedigna é um valor fundamental para além de constituir um componente fundamental do sistema democrático e, do ponto de vista intelectual, um elemento imediato de conhecimento e uma matéria imprescindível para a sua formação. Com base nestes pressupostos, acrescenta o mesmo autor que a informação financeira precisa de uma série de intermediários que garantam a sua circulação, fiabilidade e transparência, justificando assim a criação e a regulamentação de comissões, organismos de tutela financeira e múltiplas obrigações legais entre as quais se encontram a obrigação de auditar. Mais refere que existe um limite claramente subjectivo à fidelidade da informação, toda ela, e especialmente no caso da financeira. Neste campo, como em muitos outros do saber humano, julga ainda que é preciso uma verdade técnica absoluta. É a experiência profissional do auditor e o seu bom juízo e critérios que haverão de marcar a direcção; no entanto, nem a experiência, nem o bom juízo, nem os critérios são infalíveis e ilimitados. É por isso que se encontram definidos e determinados pela legislação de auditoria de contas e concretamente pelas Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTA). De nada se pode prescindir e é tão desaconselhável situar-se num extremo como no outro. Se apenas se atender ao juízo profissional sem mais, este poderia levar a converter-se na arbitrariedade. Por outro lado, se se faz uma aplicação sistemática e automáticas das NTA, converteremos o auditor num mero certificador. Em ambos os extremos se alcança um efeito pernicioso. Como contrapartida, o auditor não se deve escudar nas NTA quando lhe faltar o critério profissional e quando tenha situações de que possam resultar dúvidas sobre as quais inclusivamente tenha que decidir e assumir reflexivamente o risco. Precisamente, o reconhecimento deste equilíbrio se infere na normativa de auditoria e, por conseguinte, deve considerar-se na actividade de revisão de qualidade dos trabalhos.

Graças à globalização das actividades comerciais e dos mercados de capitais, tem-se verificado uma grande preocupação na uniformização da contabilidade e da auditoria. Nos dias de hoje, representantes de diferentes países trabalham em conjunto na coordenação de normas

internacionais de auditorias. As *International Standards on Auditing* (ISA)⁴ emitidas pelo *International Auditing Practices Committee* (IAPC) do IFAC⁵ constituem um exemplo. Mas, apesar das linhas orientadoras/obrigatórias desses organismos, é dentro de cada país que se regula, no concreto, a prática de auditoria.

1.2.2. Em sede de revisão legal das contas

Centrando-se nos seus aspectos básicos, Salvador (2001) expõe-nos as bases doutrinárias do conceito de CQ em sede da própria revisão legal das contas. É este autor que, corroborado por Riquelme e Menéndez (2002), cita o *Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas*, (ICAC) de Espanha, definindo o CQ como “a estrutura da organização, políticas e procedimentos estabelecidos pela entidade com o fim de assegurar, de forma razoável, que os serviços profissionais que proporciona a seus clientes se realizam de acordo com o exigido nas Normas Técnicas de Auditoria. O Tribunal de Contas Europeu define-o como todas as medidas e procedimentos aplicados no decurso do processo de auditoria com o objectivo de garantir a qualidade do trabalho de auditoria e de sua correspondente informação”⁶ [tradução nossa].

Baseando-nos nestas definições, podemos extrair as seguintes características do CQ:

- Faz parte da estrutura organizativa da entidade;
- Deve ser adaptada, a definição e organização deste sistema de controlo, à própria configuração e tamanho da entidade;
- Deve estar limitado à revisão *a posteriori*, tendo de se preocupar com a selecção de pessoal, sua formação contínua, a emissão de normas profissionais, revisão e avaliação da sua aplicação e emissão de recomendações;
- O seu desenvolvimento é obrigatório nas entidades que exercem a auditoria;
- Deve abranger todo o processo, desde a avaliação dos sistemas de trabalho até aos seus resultados;
- Deverá estar concebido de modo a que haja um nível coerente de qualidade;

⁴ Confrontar nota de rodapé n.º 3.

⁵ O IFAC é a organização mundial de referência da profissão da contabilidade, contando com 157 organizações em 118 países, representando mais de 2,5 milhões de contabilistas.

⁶ No original: “la estructura de la organización, las políticas y los procedimientos establecidos por la entidad con el fin de asegurarse, de forma razonable, de que los servicios profesionales que proporciona a sus clientes se realizan de acuerdo con lo requerido por las Normas Técnicas de Auditoria. El Tribunal de Cuentas Europeo define el control de calidad como todas las medidas y procedimientos aplicados en el curso del proceso de la auditoria con el objetivo de garantizar la calidad del trabajo de auditoria y de su correspondiente informe” (Salvador, 2001:5).

- Constitui uma garantia perante os destinatários da informação, aumentando a sua confiança.

Resumindo, na percepção de Salvador (2001), a finalidade essencial do CQ é garantir que o trabalho de fiscalização seja realizado de acordo com as normas e procedimentos de auditoria e de qualidade, permitindo a emissão de informações úteis aos destinatários.

1.2.3. Objectivos

O CQ assume cada vez mais um importante papel, podendo concretizar-se em diversos objectivos:

- Verificar se a aplicação adequada das normas de auditoria está consistente com a opinião expressa nas conclusões detectadas nos papéis de trabalho de auditoria;
- Contribuir para a determinação do risco inerente na execução das auditorias;
- Reforçar a qualidade dos serviços dos profissionais através da garantia adequada de qualidade;
- Providenciar uma experiência de aprendizagem e um apoio profissional.

Estes objectivos resultam necessariamente numa aplicação generalizada e adequada das regras contabilísticas, uma confiança na informação contabilística divulgada pelas empresas e uma concordância com as regras relativamente à independência.

Riquelme e Menéndez (2002) entendem que os objectivos do CQ se classificam em três principais grupos denominadamente: os relacionados com o cumprimento da norma, os vinculados à percepção de qualidade pelos usuários do serviço, e os ligados à transmissão de conhecimento e ao progresso da profissão.

No primeiro grupo, apontam genericamente as mesmas características que Salvador (2001) advoga e que referimos na página seguinte. Quanto ao segundo grupo, referem que é fundamental o auditor conseguir que a entidade auditada compreenda que o trabalho está a ser desenvolvido por profissionais e que lhes trará um valor acrescentado. O terceiro grupo, relacionado com a transmissão de conhecimento e desenvolvimento da profissão, passará pela existência de departamentos de investigação dedicados ao estudo de todos os avanços normativos e técnicos exteriores, assim como ao desenvolvimento da metodologia interna e à transmissão dos conhecimentos ao nível adequado dentro do seu pessoal.

Conforme já referido, Salvador (2001) ⁷ apresenta-nos igualmente os objectivos do CQ mas por outra perspectiva. Para efectivar a realização do CQ, afirma ser necessário que o próprio CQ adopte medidas em diversas áreas:

- Requisitos profissionais, principalmente a independência, integridade e objectividade do pessoal envolvido na auditoria, a qualquer nível de responsabilidade, o que implica o estabelecimento de normas e procedimentos que garantam uma segurança razoável para que os elementos das equipas cumpram os princípios anteriores;
- Formação, capacidade profissional e competência do pessoal, exigindo não só que os sistemas de acesso sejam adequados mas também que se apliquem programas de formação contínua, que se avalie periodicamente o pessoal e que a atribuição dos diversos trabalhos a cada um deles seja realizada com base nas características técnicas e pessoais do indivíduo e a natureza do próprio trabalho;
- Sistema de consultas, desenvolvendo procedimentos internos de modo a que, quando haja necessidade, a equipa de auditoria possa solicitar ajuda técnica tanto interna como externa para resolver as questões ou problemas surgidos no desenvolvimento do seu trabalho;
- Supervisão dos trabalhos, estabelecendo procedimentos pertinentes que garantam que a planificação, execução e informação estejam devidamente supervisionadas e controladas pelos responsáveis do trabalho, de modo a comprovar que as normas de auditoria e de qualidade da entidade foram aplicadas;
- Revisão interna do sistema de qualidade, realizada por pessoal da própria entidade que não tenha sido directamente envolvido nos trabalhos objecto de revisão e que, mediante uma metodologia estandardizada e sobre um conjunto de trabalhos de fiscalização concluídos, permita demonstrar a idoneidade dos mecanismos de CQ da entidade. Exige que, num determinado espaço de tempo, todos os auditores sejam objecto de uma revisão interna;
- Avaliação externa do CQ, efectuada de forma periódica e por profissionais alheios à entidade, com a finalidade de verificar que as normas e procedimentos aplicados são correctos para assegurar a qualidade das informações;

⁷ Confrontar Salvador (2001:6-7).

- Retroalimentação do sistema, em que todas as etapas de revisão e avaliação do CQ deverão concluir com a emissão de um conjunto de recomendações de modo a conseguir a melhora contínua do próprio sistema;
- Contratação de trabalhos externos que, do mesmo modo que nos trabalhos internos, deverão aplicar procedimentos que garantam a qualidade dos trabalhos de auditoria contratados externamente pelas entidades fiscalizadoras.

Como já atrás referimos, estas áreas anotadas como necessárias para a prossecução dos objectivos a serem adoptadas pelo próprio CQ, são genericamente as mesmas defendidas por Riquelme e Menéndez (2002) quando caracterizam o primeiro grupo. Do mesmo modo, não se registam igualmente diferenças significativas se os comparamos com a própria NIR sobre este tema. Para estes autores deverá haver uma distinção no que se refere à realização dos objectivos, a nível de âmbito europeu, ou seja, eles poderão ser atingidos a nível interno, corporativo e externo.

1.2.4. Condições e vantagens

De modo a evitar o fracasso dos objectivos acima referidos, recorda-nos Salvador (2001) algumas indispensabilidades, nomeadamente:

- A pessoa que controla a qualidade (denominado de controlador-relator) não deve ter qualquer relação com o sujeito que vai ser controlado, possuir a qualificação e experiência necessária para o fazer;
- O controlador-relator deve ter acesso a toda a documentação necessária e deve poder manter reuniões com a equipa de auditoria correspondente;
- O CQ deve garantir uma cobertura adequada de todos os trabalhos durante determinado período de tempo, ou seja, todos os trabalhos esteja potencialmente sujeitos ao controlo;
- O processo de CQ deve ser suportado por um conjunto de procedimentos que determinem a natureza, extensão, frequência e duração do referido controlo;
- Deverão estar previstos procedimentos para resolver eventuais discrepâncias entre o controlador-relator e o controlado;
- Os resultados ou conclusões do trabalho, assim como as recomendações, devem ser comunicadas a uma direcção superior;
- Deverá ser devidamente publicitada o resumo dos trabalhos de CQ efectuados;

- Deverão existir planos de formação contínua tanto para o ROC como para o seu pessoal técnico;
- Deverá haver a possibilidade de o auditor aceder à documentação bibliográfica necessária para o desenvolvimento da sua actividade.

O mesmo autor indica que o esforço apresentado acarreta diversas vantagens, denominadamente:

- Garantia de obter um trabalho bem realizado;
- Poupança de tempo e custos;
- Segurança ao pessoal de auditoria;
- Caminho para o perfeccionismo contínuo, tanto a nível do pessoal como dos procedimentos;
- Fonte de motivação e inovação para o pessoal;
- Fiabilidade e credibilidade da informação económico-financeira pública;
- Melhoria na transparência da gestão pública;
- Credibilidade das informações financeiras e, caso seja necessário, prova perante terceiros;
- Aumento do prestígio e autoridade moral das entidades fiscalizadoras.

A título de conclusão, lembramos que López Casuso, referido por Salvador (2001), afirma que a qualidade dos trabalhos depende directamente do conjunto de meios humanos e materiais de que se dispõe, assim como de seus procedimentos de trabalho.

1.2.5. Os Intervenientes

Os intervenientes dividem-se em dois grupos: o grupo dos sujeitos passivos e o grupo dos sujeitos activos.

O primeiro grupo (sujeitos passivos) é composto pelos profissionais que serão submetidos ao CQ. Cabe assim ao segundo grupo (sujeitos activos) o encargo de serem aqueles que o vão exercer. Gutiérrez (2001)⁸ particulariza:

O primeiro grupo compreende:

- Os auditores que realizam as auditorias legais, quer a título individual, quer organizados como sociedade;

⁸ Confrontar Gutiérrez (2001:78-79).

- O escritório que mesmo fazendo parte de um conjunto de escritórios, deve ser considerado individualmente para efeitos de CQ;
- O trabalho realizado em parceria com outros auditores, denominado em alguns países por co-auditoria.

Fazem parte do segundo grupo:

- Os auditores que estejam “activos” para este efeito, isto é, a exercerem a revisão legal das contas e dentro de cada país preencham os requisitos necessários – o que vai ao encontro do termo *peer review* (revisão ao par) apresentado em diversa bibliografia;
- O pessoal que faça parte da Corporação Profissional e igualmente habilitado para este efeito – semelhante ao *monitoring* também bastante mencionado em variada bibliografia;
- O pessoal de um organismo externo regulador, habilitado para o efeito.

A questão do “pessoal habilitado para o efeito” levanta o assunto dos requisitos que os profissionais envolvidos na revisão terão de reunir especialmente no que se refere à:

- Capacidade técnica e experiência, cuja importância é lógica;
- Confidencialidade, devido às consequências graves que a sua falta pode acarretar;
- Independência, obrigatória para quem pretende ser visto como um elemento configurador da objectividade e integridade.

Mas a questão da implementação da própria recomendação prende-se também com a necessidade de dotar dos meios necessários, não só a nível de pessoal mas também a nível financeiro, o próprio CQ. Uma das soluções apresentadas para este problema, defendida por Gutiérrez (2001), é a de estreita colaboração entre diferentes organizações cuja competência na área do CQ seja reconhecida.

Apesar da não homogeneização no que se refere ao sistema de revisão ao par, a Recomendação Comunitária admite ser este o método mais utilizado⁹ e, com base na experiência dos Estados Unidos da América (EUA), conclui que este sistema:

- Pode estar mais centrado na própria revisão da adequação das normas de CQ internas;
- Pode-se desenvolver de modo a incluir a verificação da implementação das normas de auditoria a trabalhos concretos;

⁹ Gutiérrez (2001) refere-se os países do Norte da Europa.

- Verifica as normas de funcionamento da sociedade, naquilo em que pode afectar a qualidade dos trabalhos realizados pelos profissionais que a compõem;
- Realiza-se num espaço reduzido de tempo;
- Na parte do relatório em que será emitida a opinião do resultado da revisão, poder-se-ia igualmente divulgar, uma opinião sobre o sistema de CQ interno;
- Pode prever que não se realizem revisões recíprocas;
- Terá especial atenção à capacidade técnica dos ROCs, sua independência e preservação da confidencialidade.

1.2.6. O Sistema de Controlo

Gutiérrez (2001) entende que um sistema de CQ estruturado não se deve limitar ou reduzir à revisão *a posteriori* de uns determinados trabalhos, ainda que reconheça que este aspecto é bastante importante e, por isso mesmo, o mais chamativo. É sua convicção que o sistema de CQ para que seja eficaz deve estar inserido num processo que tenha como única filosofia, a melhora técnica dos trabalhos de auditoria. Para ele, a definição do modelo de controlo tem diferentes qualificações segundo o autor que se tiver em consideração.

O *Statement on Quality Control Standards* (SQCS) N.º2 define o sistema de CQ como “um processo que proporciona à firma¹⁰ uma segurança razoável que o seu pessoal compactua com as normas profissionais aplicáveis e às normas de qualidade da própria empresa”¹¹ [tradução nossa]. No entendimento de Gutiérrez (2001), trata-se de um conjunto de normas, procedimentos e meios técnicos que abrangem desde o sistema de selecção de acesso à profissão até à fixação das normas, e que tem como objectivo directo ou indirecto vigiar, preservar e procurar a existência de qualidade nos trabalhos de auditoria.

O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) indicado por Riquelme e Menéndez (2002) refere que cada um dos CQ, devem ser pensados e adaptados sobre a princípio da eficiência, adequando a sua estrutura e extensão ao tamanho da sociedade, à natureza dos trabalhos, ao nível de autonomia dos profissionais.

Gutiérrez (2001), corroborado por Combarros (2003), organiza o sistema global de CQ à base de 2 tipos de elementos: elementos preventivos e elementos correctivos. Os primeiros (pre-

¹⁰ O termo “firma” neste contexto, deve ser entendido como um só profissional, sociedade ou corporação de profissionais.

¹¹ No original: “(...) process to provide the firm with reasonable assurance that its personnel comply with applicable professional standards and the firm’s standards of quality” (IFAC, 1997a:s/pág.).

(preventivos) subdivide-os em imediatos e mediatos e os segundos (correctivos) em recomendatórios e apenas correctivos. Mais pormenorizadamente:

- Elementos Preventivos são aqueles que, como o próprio nome indica, pretendem prevenir falhas no CQ:
 1. Elementos preventivos imediatos – Acesso à profissão do Auditor. Consistem no conjunto de provas de aptidão que são necessárias para se ser um auditor legal. Os requisitos de acesso ao exame (formação teórica e prática) e a elevação das exigências formativas contribuem necessariamente para a formação dos auditores, com consequências práticas inevitáveis para a qualidade do seu trabalho;
 2. Elementos preventivos mediatos:
 - a. Formação profissional contínua – Consistem no conjunto de graus académicos, cursos, seminários, conferências e comunicações relacionadas com matérias ligadas à auditoria, assim como a prática adquirida no exercício da profissão. Não só afectam a admissão, como são avalizadores de todo um desempenho profissional. Constituem assim um elo importante na cadeia do CQ uma vez que a existência de um bom *corpus* formativo é claramente de importância vital. Tornam-se mais importantes à medida que se vai registando uma variedade alucinante de aspectos técnicos e legislativos em matérias contabilísticas, financeiras, económicas, laborais ou fiscais, exigindo uma permanente actualização de conhecimentos e resultando por vezes na necessidade de uma especialização em determinadas matérias. Esta formação, apesar de tudo, encontra-se menos dificultada graças à oferta educativa das próprias faculdades e organismos profissionais que se pode obter nos dias de hoje;
 - b. Actividade Normativa – Consistem na elaboração de normas técnicas que regulem a actividade da auditoria. Supõem a criação de uma moldura legislativa que permita ao auditor não só delimitar a sua responsabilidade mas também orientar a sua actuação no exercício da sua actividade. Para tal, este profissional deve interiorizá-las e aplicá-las ao longo da sua actividade.
- Elementos Correctivos são aqueles que se caracterizam por ser correctivos, mediante recomendações e punições. Não só pretendem detectar a infracção mas também

também aplicar a respectiva sanção, tendo como objectivo último o aumento da qualidade:

1. Elementos Correctivos recomendatórios

- a. CQ Interno da empresa – Ocupam-se da revisão dos trabalhos realizados entre os auditores da mesma empresa, com o objectivo de verificar que se cumprem as normas de qualidade estabelecidas internamente. O auditor é sempre o principal interessado neste CQ. Apesar dos custos (que se farão repercutir nos seus clientes) que acarreta este tipo de CQ porque lhe pode retirar competitividade, não podemos ignorar que, a apresentação de um trabalho que seja notoriamente sinónimo de qualidade pode ser na realidade um “anzol” em termos competitivos.
- b. CQ do Organismo Profissional – Estes elementos, apesar de correctivos recomendatórios, são melhor compreendidos se forem analisados tendo em consideração os três factores que, de acordo com autor, o compõem:

I. Marco Geral do Controlo de Qualidade

Numa análise ao normativo dos Organismos Profissionais no que se refere ao CQ, Gutiérrez (2001) permite-nos isolar um conjunto de funções gerais relacionadas, denominadamente:

- i. A de efectuar o CQ sobre a actividade profissional desenvolvida pelos seus membros;
- ii. A de vigiar o cumprimento das normas deontológicas do Organismo;
- iii. O de propor, caso não tenha sido criado aquando a sua constituição um comité para o efeito, os procedimentos sancionadores;
- iv. Uma função residual, onde se poderá incluir qualquer outra desde que tenha como objectivo o melhor cumprimento dos seus estatutos.

Estas funções que servem como princípios mínimos de qualquer organização, podem vir a ser “mais exigentes” no normativo das próprias organizações profissionais quando analisadas individualmente. Numa análise mais pormenorizada às organizações de auditores, Gutiérrez (2001) identifica pontos comuns e particulares. Em síntese, os pontos comuns são:

- i. O objectivo do CQ estar orientado a avaliar o cumprimento da legislação de auditoria relativamente ao trabalho do auditor;
- ii. A obrigatoriedade de manter a confidencialidade no que se refere ao controlo realizado;
- iii. A comunicação ao Organismo Profissional, sempre que haja lugar a comportamentos profissionalmente reprováveis pelo controlado, isto é, incumprimentos graves no processo de revisão;
- iv. A necessidade do controlador-relator comunicar ao Organismo Profissional, os CQ realizados e seus resultados,
- v. Independentemente do resultado obtido na sua execução.

Os pontos particulares prendem-se com a obrigatoriedade de realizar o CQ que pode vir a ser estabelecida:

- i. Pelo Regulamento Geral que legisla a Auditoria das Contas;
- ii. Pelos próprios estatutos de cada Organismo;
- iii. Pela(s) Norma(s) Técnica(s) sobre o CQ.

II. Desenvolvimento teórico do CQ dos organismos profissionais que varia consoante o Organismo/Instituto em questão e o País em que se encontra.

III. Críticas emitidas contra o CQ que serão também abordadas na nossa análise, num sub capítulo à parte.

2. Elementos Correctivos – Controlo técnico do próprio Instituto/Organismo;
 - a. Estrutura do controlo técnico;
 - b. Críticas à actividade do controlo técnico.

Sobre o sistema de revisão, podemos assim destacar três ideias principais. Em primeiro lugar, o sistema deve garantir que todas as pessoas que realizam as auditorias legais, estejam sujeitas ao CQ; em segundo lugar, a independência da metodologia deve estar assegurada, quer se trate de uma revisão entre auditores, quer se trate de um organismo tutor; e finalmente, deverá haver uma preocupação com a supressão dos riscos detectados, no que se refere à revisão tutelada por um organismo (em particular na desactualização da formação), e no que se refere à revisão ao par (especialmente na falta de objectividade).

1.2.7. Outras características

Mesmo que tenhamos referido anteriormente as principais características do CQ, restam outros detalhes que não queremos deixar de referir ainda que sumariamente.

- Em termos de conteúdo da revisão do CQ, deve estar claramente evidenciado o cumprimento das normas de auditoria, assim como a qualidade da evidência demonstrada nos papéis de trabalho, o cumprimento das normas deontológicas e da independência, a qualidade da informação financeira e, em particular, a adequação da informação recolhida com a opinião emitida. Resumindo, o conteúdo do CQ reporta-se relativamente à actividade de auditoria, ou seja, se o sistema de qualidade interno da sociedade funciona.
- Sobre o sistema de cobertura e em virtude do impacto que a informação financeira terá sobre os investidores, accionistas, etc., o ciclo ir-se-ia adaptando, conferindo uma gradação relativamente ao tipo de cliente de cada auditor. O mesmo é dizer que o ciclo temporal de cobertura dever variar em função das características dos auditados e dos resultados anteriores, ou seja, o ciclo de cobertura que de um modo geral será para todos os auditores de 5 ou 6 anos poderá ver-se reduzido para aqueles auditores que tenham demonstrado resultados não satisfatórios, ou satisfatórios mas susceptíveis de introduzir melhoria.
- Apesar de não ser tratada pela recomendação, uma vez que se trata de uma questão de procedimentos, é lógico pressupor a eventual necessidade de aplicar sanções e iniciar um processo em que seja garantido que o acusado possa emitir os seus argumentos e assim defender o seu ponto de vista. No entanto, refere Gutiérrez (2001) que, como o CQ é unívoco a um mecanismo de obtenção de informação, não necessita de muitos requisitos formais até porque, se os tivesse, perderia a flexibilidade que necessita para alcançar o seu objectivo. Existem, no entanto, duas consequências directas do CQ: recomendações e sanções. Apesar de ser o método por excelência, o CQ não constitui por si só o único modo para impor sanções disciplinarias. Afinal de contas, não fosse o seu objectivo o de incentivar, demonstrar e melhorar o próprio CQ.
- Ainda que a própria recomendação comunitária não aborde directamente este assunto, é evidente a necessidade de haver alguma formalização da documentação neste campo. Habitualmente, o auditor acumula um conjunto de documentos que produzi-

produzirão prova dos trabalhos realizados, das recomendações formuladas e de eventuais defeitos detectados que possam ser passíveis de originar consequências para o auditor.

1.3. As normas técnicas aplicáveis

Para assegurar, manter e melhorar as características pessoais e técnicas que deve ter o auditor é fundamental, tal como ocorre em outras profissões liberais, defendem Riquelme e Menéndez (2002), a sua organização corporativa. Arana Gondra, mencionada pelos mesmos autores, destaca que as corporações regidas democraticamente pelos próprios auditores desempenham um papel insubstituível na direcção, controlo e progresso da própria profissão auditora.

Cremos que é a necessidade de superar as deficiências profissionais individuais, num contexto em que para algumas classes profissionais existe muito pouco espaço para erros, que leva à indispensabilidade da criação de organizações para sua defesa. A criação de toda uma estrutura, consequentes regras e demais preparativos, constitui um processo moroso mas recompensador. As corporações, só após este processo inicial e resultante amadurecimento, estão em condições de corresponder a outros objectivos que se encontram igualmente na génese da sua criação.

As orientações que uma organização divulga, de um modo geral e atendendo à sua natureza, conforme Riquelme e Menéndez (2002) podem ser gerais ou específicas:

- As primeiras orientações (gerais) estão directamente relacionadas com o papel de fomentar a veracidade ou fiabilidade da informação económica das empresas e outros entes jurídicos, mediante o seu contributo ao desenvolvimento, aperfeiçoamento e eficiência da actividade profissional;
- As segundas orientações (específicas) correspondem ao zelo pela preparação técnica dos auditores de contas, supervisão e potenciamento do seu comportamento deontológico, defesa e tutela dos destinatários dos serviços profissionais realizados pelos seus membros e ajuda e protecção aos seus associados.

É precisamente na parte de «defesa e tutela dos destinatários dos serviços» que estes autores incluem o CQ dos trabalhos do auditor e a criação de um regime de responsabilidade disciplinar.

Deste modo, é na própria origem das instituições que podemos encontrar a verificação da qualidade, sendo reconhecida pela Comissão da UE ao elaborar um documento de recomendação

nesse sentido, já previamente referido. O objectivo deste documento constitui precisamente o estabelecimento em cada associação de uma secção ou departamento permanente que assuma o encargo de programar, coordenar e levar a cabo averiguações sobre a razoabilidade dos sistemas de CQ implementados e o cumprimento com as normas aplicáveis. Primeiramente analisar-se-ia o próprio funcionamento e orgânica da estrutura interna do CQ implementada, e posteriormente, os papéis de trabalho que sustentam a opinião emitida.

Sucintamente, a CE define estes dois tipos de sistemas em *monitoring* e *peer review*. Para ela (a CE), a sua diferença reside nas pessoas encarregadas na direcção e execução da investigação. O *monitoring* é realizado por pessoal a nível da própria organização (não nos referimos a membros ou associados, mas sim elementos que ocupam uma posição dentro da orgânica da própria organização), o *peer review* já é realizada por auditores registados (*peers*), membros ou “associados”.

O IFAC (1997b) na SQCS n.3 refere uma outra diferença nos dois sistemas. “Ao passo que a *peer review* pode ser um substituto para alguns ou todos os procedimentos de inspecção da firma (no ano das *peer reviews* externas), não substitui os procedimentos do *monitoring* que, por sua natureza, são contínuos e não pontuais”¹² [Nossa tradução].

Para Riquelme e Menéndez (2002) é o *monitoring* que permitirá opinar sobre a adequação do funcionamento da estrutura às normas de CQ aplicáveis e o nível de cumprimento das políticas e procedimentos de acordo com a regulamentação profissional. No processo da *peer review*, será feito o estudo de cada auditoria, analisando-se a correcção da evidência reflectida nos papéis de trabalho como base da opinião emitida, a observância das normas de auditoria, a consideração dada aos princípios e regras éticas, e a perfeição na informação da auditoria (denominadamente no que se refere ao formato apropriado e ao tipo de opinião).

O sistema de CQ cooperativo, referem ainda os mesmos autores, deve conter medidas que assegurem a adequada preparação dos seus ROCs e a sua objectividade. Estes deverão ter não só uma experiência profissional mas também um conhecimento actualizado tanto dos sistemas que vão auditar como sobre as normas de auditoria. Esta preparação incluirá obviamente regras de independência e não divulgação da informação que, por força do exercício do CQ, venha a estar em contacto.

Apesar da disparidade quanto ao maior ou menor detalhe, de um modo geral, as normas de auditoria, consideram o CQ como um dos elementos básicos do processo de auditoria. Este

¹² No original: “While a peer review may be a substitute for some or all of a firm’s inspection procedures (in the years of its external peer review), it does not substitute for monitoring procedures, which by their nature are ongoing rather than point-in-time” (IFAC, 1997b:s/pág.).

processo evolui graças a diversos contributos. De seguida apresentaremos o caminho ou a tendência que, neste campo, as organizações reguladoras da profissão indicam através de uma série de indícios relevantes para a análise do CQ. A opinião de alguns autores também será tratada.

1.3.1. Controlo de Qualidade do trabalho de Revisão/Auditoria

Conforme FEE (2000), as ISAs são o principal veículo de harmonização das normas de auditoria na Europa. A norma 220, apresentada em anexo (anexo I), foi desenvolvida pelo IFAC para corresponder às solicitações públicas a um reforço das práticas de CQ nas auditorias e nas firmas que as realizam. Também foram tidas em consideração para o seu surgimento as diversas iniciativas de fortalecer e melhorar as normas e orientações relativamente ao CQ.

A NIR 220 pretende assim “estabelecer normas e proporcionar orientações específicas nos procedimentos de controlo de qualidade dos trabalhos de auditoria, incluindo requisitos específicos para o controlador-relator do controlo de qualidade desses trabalhos, de modo a realizar uma avaliação objectiva da concordância com as normas profissionais aplicáveis e a adequação do relatório emitido das entidades ou outros onde considerado apropriado, em concordância com os critérios a serem definidos pela política da empresa”¹³ [tradução nossa]. Assim sendo, passa apenas a ser aplicada aos trabalhos de auditoria.

FEE (1998a), em termos práticos, resume: “A ISA 220 estabelece normas e proporciona orientações sobre controlo de qualidade relativamente às políticas e procedimentos de uma firma de auditoria no âmbito do seu trabalho de uma forma geral e procedimentos respeitantes ao trabalho delegado em assistentes numa auditoria individual. A norma exige que as políticas e procedimentos de controlo de qualidade sejam implementados tanto a nível da firma de auditoria como a nível das auditorias individuais”¹⁴ [tradução nossa].

Assim sendo, conforme refere a própria NIR 220, os objectivos das políticas de CQ são:

¹³ No original: “(...) establishes standards and provides guidance on specific quality control procedures for audit engagements, including specific requirements for an engagement quality control reviewer to perform an objective evaluation of the compliance with applicable professional standards and of the appropriateness of the report for listed entities and others where considered appropriate in accordance with criteria to be set out by the firm’s policies” (IFAC, 2003:4).

¹⁴ No original: “ISA 220 establishes standards and provides guidance on quality control relating to the policies and procedures of an audit firm regarding audit work generally, and procedures regarding the work delegated to assistants on an individual audit. The standard requires that quality control policies and procedures should be implemented at both the level of the audit firm and on individual audits” (FEE, 1998a:36).

- “Requisitos profissionais: O pessoal da firma deve aderir aos princípios de Independência, Integridade, Objectividade, Confidencialidade e Comportamento Profissional.
- Habilitações e Competência: A firma deve ser integrada por pessoal que tenha atingido e mantenha as Normas Técnicas e a Competência Profissional necessárias para os habilitar a cumprir as suas responsabilidades com o devido zelo.
- Atribuição: O trabalho de revisão/auditoria deve ser atribuído a pessoal que tenha o grau de treino e proficiência técnica necessários nas circunstâncias.
- Delegação: Devem existir direcção, supervisão e verificação suficientes do trabalho a todos os níveis a fim de proporcionar segurança razoável de que o trabalho executado satisfaz normas de qualidade apropriadas.
- Consulta: Quando necessário, deve proceder-se a consultas dentro ou fora da firma à entidades que tenham a perícia apropriada.
- Aceitação e Retenção de Clientes: Deve ser conduzida uma avaliação dos clientes prospectivos e uma revisão, numa base permanente, dos clientes existentes. Na tomada de decisão de aceitar ou reter um cliente, devem ser consideradas a independência e capacidade da firma para servir o cliente de forma devida.
- Monitorização: Deve ser monitorada a adequação continuada e a eficácia operacional das políticas e procedimentos de controlo de qualidade” (IFAC s/d: par. 6).

Originalmente estava previsto pelo IFAC a actualização da norma 220 de modo a abranger tanto o CQ para os trabalhos de auditoria como para outros serviços relacionados com o âmbito restrito à auditoria nas demonstrações financeiras. Posteriormente, este projecto foi reestruturado, resultando em duas normas de CQ separadas (a *International Standards on Quality Control* (ISQC) 1 a nível da firma e a ISA 220 Revista – a nível dos trabalhos de auditoria). Desse modo pode-se verificar claramente a segregação dos dois níveis de responsabilidade: o da firma e o dos trabalhos. “As deficiências num sistema de controlo de qualidade da firma, não são indicador de que um trabalho específico não tenha sido realizado em concordância com as normas profissionais aplicáveis. Reciprocamente, deficiências nos trabalhos individuais não indicam necessariamente que o sistema de controlo de qualidade de uma firma é insuficiente para proporcionar com razoável segurança a sua obediência com as normas profissionais aplicáveis”¹⁵ [tradução nossa].

¹⁵ No original: “(...), and that deficiencies in a firm’s system of quality control do not, in and of themselves, indicate that a particular engagement was not performed in accordance with applicable professional standards. Conversely, deficiencies in individual engagements do not necessarily indicate that the firm’s system of quality control is insuf-

Surge assim na nova proposta e no âmbito dos trabalhos de auditoria, as grandes linhas de alterações, que são significativas:

- Comprometimento relativamente à liderança e responsabilidade do CQ, assim como a promoção de uma cultura interna orientada para a promoção e condução ao CQ, por parte do responsável do trabalho da auditoria;
- Obtenção de um entendimento sobre as potenciais ameaças, salvaguardas, eliminação ou redução no que se refere a questões do foro ético, incluindo contendidas de independências e quebras de políticas ou procedimentos;
- Responsabilização por parte do responsável pela auditoria, da execução desta de acordo com as normas profissionais e toda a regulamentação legal e aplicável. Inclui a revisão dos próprios papéis de trabalho antes da emissão do relatório e a possibilidade e o incentivo à consulta em assuntos melindrosos quer no âmbito da própria equipa de auditoria quer fora dela e/ou da própria firma;
- Compromisso por parte do responsável pela auditoria da apropriada revisão dos processos no âmbito do CQ assim como da existência de controladores-relatores;
- O encarregado, assim como os elementos da equipa, são obrigados a comunicar a existência de queixas formais ou alegações sobre um eventual não cumprimento das normas profissionais aplicáveis.

1.3.2. Outras Normas do *International Federation of Accountants*

1.3.2.1. Código de Ética Profissional

Refere Salvador (2001) que no Código de Ética Profissional, secção 3, “Competência Profissional”, todo o profissional deve adoptar um programa para assegurar o CQ no cumprimento dos seus serviços congruentemente com as normas nacionais e internacionais.

Este Código, conforme refere IFAC (2003), deve acompanhar a leitura das propostas do ISQC 1 e ISA 220 aquando da apresentação dos seus comentários para efeitos da sua revisão.

1.3.2.2. Declaração de Critérios do Conselho

ficient to provide it with reasonable assurance that it complies with applicable professional standards” (IFAC, 2003:5).

Salvador (2001), na Declaração de Critérios do Conselho sobre “Meios de assegurar a qualidade da auditoria e serviços relacionados com a mesma”, indica, entre outros, que:

- A responsabilidade da implantação dos adequados procedimentos e políticas de CQ corresponde a cada empresa de auditoria;
- As Instituições membros do IFAC devem desenvolver normas de CQ para aplicação nas empresas de auditoria que permitam, com a segurança razoável, que a execução da auditoria se realize de acordo com as normas profissionais. Os procedimentos a aplicar em cada firma concreta terão em conta o seu tamanho, organização, dispersão geográfica, etc, considerado o rácio custo/benefício;
- As instituições devem estabelecer procedimentos de revisão de qualidade para avaliar se as firmas de auditoria desenvolveram os procedimentos e políticas de CQ adequadas e se as cumprem adequadamente;
- As Instituições devem exigir, por sua vez, a melhoria dos procedimentos de CQ às firmas de auditoria quando detectarem deficiências na sua definição ou aplicação, utilizando as medidas correctivas pertinentes assim como os disciplinares.
- Os objectivos das políticas de CQ estabelecidos são:
 1. Independência, integridade, segredo profissional e objectividade do pessoal da firma;
 2. Atitudes e competências técnicas necessárias;
 3. Distribuição do trabalho em função do seu grau de aptidão técnica e produtividade necessária;
 4. Supervisão e controlo dos trabalhos em todas as fases do mesmo, de modo a ter a segurança necessária de que o trabalho realizado satisfaz adequadamente as normas de qualidade;
 5. Inspecção para controlar a eficácia dos procedimentos de CQ.
- Dentro de cada programa de qualidade assinala diversas opções para cada Instituição aplicar consoante a sua situação normativa, denominadamente no que se refere à obrigatoriedade ou voluntariado da aplicação dos programas de CQ, se a revisão se deve referir apenas aos procedimentos gerais de CQ das firmas ou abarcar também a revisão de auditorias concretas e se deve ser realizada por auditores em exercício, funcionários da Instituição ou peritos externos.
- Finalmente, realça como solução para o sucesso do sistema de controlo interno:
 1. Planificação cuidadosa do processo;

2. Confiança no pessoal;
3. Adequada formação;
4. Necessária Informação.

1.3.2.3. Normas do Sistema de Controlo de Qualidade para firmas de Contabilidade e Auditoria

Emitidas desde Novembro de 1979, as Normas¹⁶ do sistema de CQ para as firmas de Contabilidade e Auditoria pretendem que todas as empresas que levem à prática a contabilidade ou auditoria, tenham um sistema de CQ. Assim sendo, as 6 normas já emitidas resultam de acréscimos e adaptações graduais às anteriores constituindo a 1ª norma a base de todo o CQ. Esta 1ª norma identifica os nove elementos do CQ e afirma que uma empresa/organização deve ter em consideração cada um desses elementos ao estabelecer as suas políticas e procedimentos de CQ (Anexo II). Desta evolução (Apêndice I) destacamos, corroborando Salvador (2001):

- O propósito fundamental desta norma em estabelecer critérios e regras sobre o CQ para:
 1. Implantar políticas e procedimentos de CQ gerais nas firmas de auditoria;
 2. Estabelecer procedimentos relativos ao trabalho delegado aos colaboradores a uma auditoria concreta.
- O dever de as firmas implementar um sistema de CQ que assegure que os trabalhos são realizados de acordo com as normas de auditoria;
- O dever de comunicar adequadamente ao seu pessoal, o conjunto de procedimentos estabelecidos de maneira que consiga tanto a sua compreensão como o seu cumprimento;
- Igualmente, e no contexto dos procedimentos e políticas gerais, o dever de implantar procedimentos de CQ adequados a uma auditoria concreta, o que implica:
 1. Uma direcção adequada sobre os colaboradores cujo trabalho é delegado basicamente através da planificação e dos programas de auditoria;
 2. Uma supervisão para controlar a execução do trabalho, para permanecer informado das questões mais significativas que surjam e para resolver diferenças de critérios;
 3. Uma revisão de todas as fases do trabalho, desde a planificação até às peças finais.

¹⁶ Referimo-nos às SQCS.

1.3.2.4. Norma “Assegurando a Qualidade de Serviços Profissionais”

Na Norma de “Assegurando a Qualidade de Serviços Profissionais” evidencia-se o estabelecimento das Normas de CQ, assim como Orientações e mesmo um programa de revisão de qualidade. Esta norma apresenta igualmente dois apêndices, sendo o primeiro intitulado “Políticas e procedimentos de controlo de qualidade” e o segundo “Guia de implementação” que pretende apresentar aspectos práticos no estabelecimento do programa de CQ.

Apesar da contínua referência ao profissional da contabilidade e à firma de contabilistas, muitos dos “ensinamentos” preconizados poderão ter cabimento na realidade da revisão legal das contas. Referimo-nos desde a necessidade de formação profissional contínua até ao estabelecimento, que entendem dever ser obrigatório, do programa de revisão de qualidade

1.3.2.5. Norma Proposta “O Controlo de Qualidade para Consultadoria, Auditoria e Serviços relacionados”

Desenvolvida particularmente para a firma, esta norma¹⁷ representa a primeira de uma nova série de normas, que visam “criar a obrigação na firma, do estabelecimento de um sistema de controlo de qualidade de modo a poder proporcionar com segurança razoável que a firma e o seu pessoal cumprem com as normas profissionais, legislação aplicável e requisitos legais, e que o relatório emitido pela firma ou sócios, está apropriado às circunstâncias”¹⁸ [tradução nossa]. Assim sendo, as firmas passam a ser obrigadas a obedecer a esta norma.

O seu objectivo último é o de estabelecer normas de CQ para todos os trabalhos incluídos no âmbito das normas do *International Auditing and Assurance Standards Board*.

As grandes linhas das significativas alterações registadas nesta nova proposta são:

- Definição da obrigatoriedade do estabelecimento de um Sistema de CQ;
- Proposta de princípios básicos e procedimentos essenciais relativamente à liderança e responsabilidades;

¹⁷ Referimo-nos à ISQC 1.

¹⁸ No original: “It places an obligation on a firm to establish a system of quality control designed to provide it with reasonable assurance that the firm and its personnel comply with professional standards and applicable regulatory and legal requirements, and that the reports issued by the firm or engagement partners are appropriate in the circumstances” (IFAC, 2003:4).

- Estabelecimento de políticas e procedimentos de modo a proporcionar com a segurança razoável que tanto a firma como o seu pessoal obedecem aos requisitos éticos relevantes;
- Estabelecimento de políticas e procedimentos que exijam a rotação das pessoas responsáveis pela revisão, depois de um período específico de tempo;
- Definição de novos princípios básicos e procedimentos essenciais relativamente à aceitação e retenção de clientes e trabalhos específicos;
- Estabelecimento de políticas e procedimentos que proporcionem com segurança razoável que a firma possui pessoal suficiente;
- Estabelecimento de princípios específicos e procedimentos essenciais relativamente ao trabalho delegado;
- Revisão dos próprios trabalhos no âmbito do CQ;
- Estabelecimento de políticas e procedimentos de monitorização que proporcionem com segurança razoável que as políticas e os procedimentos estabelecidos de CQ são relevantes, adequados e levados à prática;
- Estabelecimento de políticas e procedimentos de modo a garantir que existe documentação necessária de prova da realização de cada elemento do Sistema de CQ.

1.3.3. Recomendação sobre o Controlo de Qualidade da Auditoria Legal na União Europeia

Divulgado em 1996, é anunciado à comunidade científica um livro intitulado de “Livro Verde” que rapidamente foi classificado por Gutiérrez (2001) como o primeiro e mais profundo diagnóstico da actividade de auditoria de contas na Europa.

Conforme refere o autor, este livro não só detecta as disparidades dos sistemas existentes, mas também apresenta como objectivo a harmonização desta temática. Os aspectos mais relevantes são:

- A responsabilidade do controlo da actividade de auditoria e o seu desenvolvimento residem nos EM;
- Numa perspectiva europeia alguns EM, ao contrário de outros, delegaram as suas competências nesta matéria nas Organizações Profissionais;
- Na maioria dos EM, pode-se verificar um reforço das exigências de controlo nos sectores de interesse público ou especialmente regulados;
- Em alguns EM, é comum o uso do *peer review* no que refere ao CQ.

Gutiérrez (2001) salienta ainda a prioridade que deve ser dada a este tema, assim como a necessidade de uma harmonização nesta matéria nos diversos países comunitários. Realça igualmente que, do ponto de vista jurídico, esta recomendação não está revestida de nenhuma força jurídica e que é a primeira vez que se homogeneiza em matéria de auditoria com um instrumento que não seja uma Directiva. Assim sendo, é aliada a uma pressão política e ética desta recomendação que os diversos EM decidem ponderar a sua filosofia, remodelando-a. Esta posição foi igualmente assumida, desde 1998, por diversas instituições europeias.

Os pressupostos da recomendação, para o mesmo autor, partem sinteticamente de uma série de considerações, denominadamente:

- A necessidade de criar linhas gerais de modo a preservar a qualidade sem perder de vista a flexibilidade e integração nos diversos sistemas existentes, caracterizando-se assim por se tratar de um “documento de mínimos”;
- O conhecimento da garantia que constitui o CQ para um grupo de terceiros (investidores, accionistas, credores e outros) com consequente garantia de credibilidade da informação financeira;
- A existência de uma garantia de tranquilidade, não só para os próprios profissionais, mas também para as entidades reguladoras;
- A novidade que o CQ representa para alguns países membros da UE (de recordar que vários países ainda não haviam implementado o CQ a 1 de Janeiro de 1999, conforme é referido no parágrafo 5 do preâmbulo da recomendação) e o facto de, para aqueles que já o tem, se registar diversas discrepâncias no que se refere à obrigatoriedade, alcance, ciclo de cobertura, entre outros.
- A existência de um controlo nesta área, levado a cabo por entidades de supervisão ou reguladoras;
- O facto de que, se com esta Recomendação não se conseguir a harmonização no prazo de três anos, se reconsiderará o instrumento legislativo.

A CE em 2000, através do seu comité de auditoria, decidiu incluir nas suas prioridades o CQ das auditorias legais¹⁹ realizadas nos EM. Para isso emitiu algumas recomendações das quais, apoiando-nos em Salvador (2001), destacamos:

- Todas as pessoas da organização que realizam auditorias legais estão sujeitas a um sistema de CQ;

¹⁹ Entende-se por auditorias legais ou estatutárias, “as auditorias às contas anuais, obrigatórias por imperativo legal, quando a informação resultante é, juntamente com os documentos examinados, de acesso público”. No original: “(...) las auditorias de cuentas anuales, obligatorias por imperativo legal, cuando el informe resultante es, junto con los documentos examinados, de acceso público”. (Riquelme e Menéndez 2002:31).

- As metodologias válidas para o referido CQ são:
 1. Revisão Supervisionada *monitoring review*, efectuada por pessoal qualificado das organizações profissionais ou organismos públicos reguladores da profissão;
 2. Revisão de auditor/revisor a auditor denominado *peer review*, isto é, a realizada entre auditores/revisores.
- Com qualquer uma destas metodologias, o alcance do CQ deve incluir uma avaliação do CQ da firma recolhendo provas suficientes do cumprimento dos seus procedimentos gerais e sobre os expedientes de auditoria;
- Em relação aos expedientes de auditoria, devem comprovar-se:
 1. A qualidade da evidência obtida e reflectida nos papéis de trabalho;
 2. O cumprimento das normas de auditoria;
 3. O cumprimento dos princípios e normas deontológicas, incluindo as relativas à independência do auditor;
 4. A informação de auditoria: formato adequado, tipo de opinião, concordância das demonstrações financeiras e adequação destas à informação financeira.
- A selecção de que auditores (quer como sociedade ou individual) serão objecto de revisão (entenda-se CQ), realizar-se-á mediante um critério coerente que assegure que todos serão incluídos num determinado espaço de tempo. Em relação a este período, se estabelece que será no máximo de 6 anos, apesar de se poder encurtar para os auditores com resultados pouco satisfatórios em revisões anteriores e para os auditores com clientes considerados “entidades de interesse público”²⁰;
- A publicação dos resultados da avaliação do CQ se considerar conveniente ainda que não se identifiquem os auditores revistos;
- A conveniente supervisão pública por meio de um “maioria de pessoas que não sejam membros da profissão” da supervisão dos sistemas de CQ, da sua avaliação e da publicação dos seus resultados;
- O dever de existir uma ligação automática entre os resultados negativos resultantes dos controlos de qualidade e a imposição de sanções de acordo com o sistema disciplinário, contemplando-se a possibilidade do auditor ser irradiado.

²⁰ “A expressão “entidades de interesse público” incluem entre outras:” sociedades cotadas, instituições de crédito, companhias de seguros, empresas de investimento, organismos de investimento colectivo em valores mobiliários e fundos de pensões” (CE, 2000:parg. 5).

Com implicações no CQ, são ainda referidos na recomendação de 2000 da CE, os temas de confidencialidade, o estatuto do verificador, a independência e objectividade dos verificadores e os recursos.

Subjacente à criação desta recomendação, está o interesse em definir os meios e os procedimentos necessários para poder levar a cabo a revisão dos trabalhos realizados pelos auditores legais de contas. Com o objectivo, esclarece Gutiérrez (2001), de garantir a qualidade de forma harmonizada na UE que se repercutirá na fiabilidade da própria informação financeira. O alcance desta revisão dependerá das características do próprio auditor, conclui o mesmo autor.

1.4. Uma nova estrutura de regulação da profissão

A referência cada vez mais frequente sobre a necessidade de mudança apresentada pelos EUA e pela UE, dá a entender o surgimento de uma nova estrutura de regulação da profissão a nível europeu e internacional. “A criação de novos mecanismos de regulação, uma redefinição de prioridades e uma nova e mais abrangente abordagem profissional” (Reis, 2003:5) são os factores que levam a acreditar estarmos perante um novo paradigma profissional.

Ainda que possa haver alguma dúvida sobre a opinião do bastonário da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) em estarmos perante mais uma “mudança de época do que numa época de mudança” (Reis, 2003:5), entendemos que dúvidas não existirão na ênfase que está a ser colocada na supervisão pública e no papel dos organismos representativos da profissão cujos esforços, tanto a nível dos EUA como da UE, se fazem notar. Por parte dos EUA, a Janeiro de 2002, verificou-se a aprovação de uma lei com o intuito de proteger os investidores através da melhoria da correcção e confiança das divulgações das empresas, de nome *Sarbanes-Oxley Act* (SOA)²¹. Da parte da CE, em Maio de 2003, foi apresentada uma comunicação ao Conselho e ao Parlamento Europeu sob o título de “Reforçar a revisão legal das contas na UE”.

Certo é que para Roberto (2003), as falências que ocorreram em 2001 e anos seguintes desencadearam uma série de mudanças na profissão no que se refere a temas como a normalização, a independência e supervisão pública, provocando alterações que não se previam necessárias. FEE (2002b) lembra-nos que o facto de “as demonstrações financeiras apresentarem uma

²¹ Aprovado no 107º Congresso dos EUA.

apresentarem uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira da empresa é a pedra angular de qualquer mercado de capitais”²² [tradução nossa].

O SOA prevê a emissão de regras específicas em detrimento das gerais já existentes por parte da *Securities and Exchange Commission*. Essa indicação provocou o surgimento de diversos regulamentos:

Quadro 1 – Regulamentos específicos emitidos pela *Securities and Exchange Commission* de matérias abordadas na Lei apenas de forma geral

Management’s Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports;
Strengthening the Commission’s Requirements Regarding Auditor Independence;
Disclosure in Management’s Discussion and Analysis about Off-balance Sheet Arrangements and Aggregate Contractual Obligations;
Certification of Management Investment Company Shareholder Reports and Designation of Certified Shareholder Reports as Exchange Act Periodic Reporting Forms; Disclosure Required by Sections 406 and 407 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002;
Retention of Records Relevant to Audits and Reviews
Disclosure Required by sections 406 and 407 of the Sarbanes-Oxley Act (Note-se que esta regra trata do controlo interno (secção 404), da divulgação do Código de Ética (secção 406) e dos peritos financeiros na Comissão de Auditoria (secção 407))
Conditions for Use of Non-GAAP Financial Measures
Certification of Disclosure in Companies’ Quarterly and Annual Reports

Fonte: Roberto (2003:22)

Conforme se pode constatar, a primeira matéria revista e reeditada refere-se ao Sistema de Controlo Interno e consequente necessidade do auditor proceder à sua avaliação. Este assunto vem aliás referido na secção 103 do SOA, denominada “Auditoria, Controlo de Qualidade e Normas e Regras de independência”. Esta secção inicia-se com a divisão muito clara em 4 partes, resultante da abrangência do título da própria secção. A parte que nos interessa particularmente é a primeira, subdenominada “Auditoria, Controlo de Qualidade e Normas Éticas”. Inicia-se com a definição dos objectivos no primeiro parágrafo, a descrição dos requisitos para os

²² No original: “Financial statements presenting a true and fair view of a company’s financial position are a cornerstone of any capital market” (FEE, 2002b:1).

requisitos para os atingir no segundo, prosseguindo o terceiro e quarto parágrafos com o título de “autoridade para adoptar outras normas” e “grupos consultivos”, respectivamente.

O SOA prognostica igualmente a criação de um organismo, o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), com a incumbência principal de supervisionar a auditoria das empresas cotadas e igualmente desenvolver normas sobre os relatórios de auditoria, CQ, ética e independência, conduzir inspecções a firmas de auditoria e obrigar ao cumprimento das regras.

Devido à necessidade de todas as firmas de auditoria (europeias ou norte-americanas) com clientes cotados nos EUA terem de se registar no PCAOB e, resultante do peso que este organismo irá exercer devido às incumbências que lhe foram definidas aquando a sua criação, existe algum receio sobre a eventualidade de as normas de auditoria deste organismo se tornarem as metodologias de auditoria, representando um recuo relevante na harmonização das ISAs.

Conforme exposto na recomendação comunitária²³, e como menciona Gutiérrez (2001), há que criar uma supervisão pública a fim de que o sistema de responsabilidades tenha maior credibilidade e que possa contar com uma maioria de membros que não exerçam a profissão. A estrutura orgânica poderia consistir na criação de organismos ou incorporar uma função nova nos existentes, dependendo da organização do EM.

Os objectivos da supervisão pública são:

- Supervisão da gestão, o que inclui a planificação e controlo do sistema;
- Avaliação dos resultados;
- Divulgação dos resultados do CQ, das propostas de actuação profissional e do seguimento dessas propostas de modo a aumentar a credibilidade do próprio sistema.

Gutiérrez (2001) apresenta um raciocínio relativamente a esta matéria. Afirma que a recomendação comunitária, ao planear o sistema de supervisão pública, segue o princípio de que o último responsável é a Administração Pública, o que é coerente com o regulado na Oitava Directiva em relação ao acesso à profissão de auditor e com a filosofia do Livro Verde. Ou seja, as administrações públicas deveriam levar a cabo o CQ, uma vez que a auditoria é um serviço público que protege a transparência da informação financeira por elas definida como obrigatória e legalmente regulada. A atribuição total ou parcial de funções nos próprios profissionais haveria de se enquadrar num pressuposto de delegação ou mecanismos semelhantes.

Caberia assim à administração pública supervisionar e gerir o sistema, podendo intervir de forma directa, como complemento ou como apoio ao CQ. O modo de como se há-de estrutu-

²³ Referimo-nos à recomendação comunitária de 15 de Novembro de 2000, relativa ao CQ da revisão oficial de contas na UE: requisitos mínimos.

estruturar, dependerá das circunstâncias e do que considerará oportuno o legislador nacional. Por isso, a legislação futura sobre este assunto terá de ser flexível, dando no entanto, possibilidades e meios, mecanismos e procedimentos ao poderes públicos para poderem exercer a sua responsabilidade de controlo.

Se o contributo para a erradicação de faltas graves na qualidade do trabalho do auditor por parte dos EUA se traduziu no SOA, para a CE o seu auxílio reside nos Comités de Auditoria que desde 1998 têm a seu encargo o desenvolvimento de acções suplementares para além das previstas na Oitava Directiva. Actualmente e juntamente com a FEE, os esforços estão centrados na análise comparativa das ISAs e requisitos vigentes nos EM de modo a possibilitar o seu uso generalizado na UE. O seu objectivo último reside na melhoria da qualidade da revisão legal das contas e, para o atingir, acredita ser necessária a utilização obrigatória das ISAs a partir de 2005 em todas as revisões legais de contas efectuadas na UE.

Roberto (2003) realça que a implementação desta medida ainda está dependente da implementação de um conjunto de acções preliminares, mas não deixa de destacar que a CE, politicamente, não podia deixar de fazer uma avaliação das reformas necessárias para poder afirmar que a UE tem um sistema diferente mas equivalente ao dos EUA. No seu entendimento, está a proceder à modernização da 8.^a Directiva, o que é visto como um processo-chave na política futura da Comissão para aumentar a qualidade da revisão legal das contas e restaurar a confiança no trabalho de auditoria.

Na continuidade das duas entidades já acima referidas (EUA e CE), também o IFAC entendeu contribuir para reforçar a confiança dos investidores e fortalecer, portanto, a profissão de contabilidade/auditoria. Assim sendo, durante o ano de 2003, iniciou uma série de propostas de reformas que estão resumidas num documento público denominado “*Reform Proposals*” de 10 de Setembro de 2003. Deste documento realçamos a criação do *Public Interest Oversight Board* que será responsável por supervisionar as actividades de normalização do IFAC assim como a independência e outras normas éticas para os auditores, CQ na auditoria e outras normas.

Sobre esta matéria e referindo-se à realidade nacional, Sousa (2004) entende que o controlo realizado pela OROC já possui um cariz de Supervisão Pública afastando assim a carência de criação de uma nova entidade. Acrescenta ainda que bastaria o incremento de pessoas não ligadas à profissão para, no seu entendimento, estar respeitada a exigência prevista na proposta da Directiva.

Conclui que “a Supervisão Pública em Portugal não deverá ser integralmente desempenhada por uma entidade pública alheia à OROC, mas de estreita colaboração com esta, atento ao

atento ao modelo de controlo de qualidade, e ao trabalho, já realizado até aos dias de hoje, bem como os resultados obtidos” (Sousa, 2004: 16).

1.5. Algumas críticas ao Controlo de Qualidade

Sem prejuízo de tudo o que já foi dito neste capítulo e à luz de uma visão mais tecnicista, quer do foro jurídico, quer do foro organizacional, diversos aspectos abordados poderiam ser criticados encontrando-se indubitavelmente espaço para melhorias. Gutiérrez (2001) entende que o mais relevante e criticável, relativamente às falhas no CQ, têm sido as suas consequências práticas.

Antes de passarmos às falhas do CQ propriamente ditas, existem censuras gerais, relacionadas com a qualidade em auditoria. Ontín (2001) destaca-as relacionando-as com a falta de independência e com a aplicação dos procedimentos.

Sobre as primeiras, identifica a promiscuidade entre os trabalhos prestados de auditoria e consultadoria para a mesma empresa, os relacionamentos que se estabelecem entre os profissionais prestadores de serviços e os usufrutuários, com a agravante da ausência de rotação de equipa de auditoria e a importância que um cliente pode assumir na esfera financeira do auditor (especialmente se este actuar como individual).

Relativamente à falta de procedimentos reconhece a aplicação estrita das normas de auditoria que por vezes não é suficiente para a detecção de irregularidades, o atraso das normas de auditoria no acompanhamento da realidade nacional e a pressão exercida sobre os auditores (não só no que se refere às consequências práticas da inclusão no relatório de observações menos favoráveis à empresa, mas também a guerra de preços) e a ausência de pessoal habilitado no que se refere à experiência devido à elevada rotação de pessoal característica das empresas multinacionais de auditoria.

O mesmo autor refere dois motivos principais para este problema, sendo apenas um deles aplicável à nossa realidade²⁴. Alude à juventude da própria profissão que alia duas situações que devem ser ponderadas: o surgimento de formações académicas e teóricas mais frequentes, que infelizmente não invalidam a necessidade de conhecimentos práticos, e a necessidade de o auditor recorrer a outras actividades para além da revisão legal das contas, tornando-se um trabalhador *part-time* com as consequências que isso acarreta na profissão.

²⁴ O outro motivo que apresenta, não aplicável em Portugal, trata-se da existência de três organizações separadas com responsabilidade no CQ e que, na sua opinião, não favorecem em nada a solução do problema.

A CE, no preâmbulo da sua recomendação relativa ao CQ da revisão oficial de contas na UE, narra que “Os actuais sistemas nacionais de controlo de qualidade divergem em vários aspectos como, por exemplo, o âmbito da análise de qualidade, o seu carácter obrigatório ou voluntário, o ciclo de cobertura e a existência de um relatório público. Essas diferenças tornam difícil avaliar se os sistemas nacionais de controlo de qualidade satisfazem os requisitos mínimos relevantes.” (CE, 2000: parag. 6 do preâmbulo). Apesar de já citado anteriormente, não queremos deixar de relatar o que a CE afirma no parágrafo seguinte: “Actualmente, não existe qualquer norma internacionalmente aceite que defina requisitos mínimos para o controlo de qualidade, susceptíveis de serem utilizados como referência para os sistemas nacionais de controlo de qualidade” (CE, 2000: parag. 7 do preâmbulo).

Mas este não é o seu único comentário. O tempo gramatical na referência que a CE faz posteriormente é indicador do espaço para melhorias, conforme podemos ler: “Os pareceres dos revisores oficiais em toda a União Europeia deveriam conferir um certo nível de garantia mínima no que diz respeito à fiabilidade das informações financeiras (...) os Estados-Membros deveriam ter já tomado medidas para assegurar que todos os revisores oficiais, que exercem a revisão oficial de contas, estejam sujeitos a um sistema de controlo de qualidade” (CE 2000: parag. 4 do preâmbulo).

Ainda que, referenciado por Gutiérrez (2001) a apenas um país ou organismo, muitas outras apreciações podem ser encontradas. As que agora apresentamos surgem como aplicáveis na Espanha, havendo no entanto, a possibilidade de facilmente ser aplicadas a outros países.

O primeiro presidente do ICAC²⁵ e quem até hoje ocupou por mais tempo a sua direcção relativamente a este assunto, diz-nos Gutiérrez (2001), referia que, depois de cinco anos de aplicação do regulamento de CQ e portanto com competências explícitas nos organismos, estes não foram capazes ou não quiseram exercê-las de forma plena. E acrescenta que, quanto muito e não de forma completa, se limitaram a desenvolver um trabalho didáctico e apenas em dois casos de pouca importância levaram ao conhecimento do Instituto actuações de controlo conforme as definidas no regulamento.

O segundo presidente do ICAC²⁶, também sobre as divergências do controlo técnico efectuado pelo ICAC e o CQ levado a cabo pelos organismos, igualmente narrado por Gutiérrez (2001), menciona que o resultado apresentado pelo ICAC contradiz o controlo realizado pelas organizações, ainda que se desconheça que, pelo menos durante o exercício de 1997, 1998 e

²⁵ O Primeiro Presidente do ICAC: Ricardo Bolufer Nieto.

²⁶ Segundo presidente do ICAC: António Gómez Ciria. Cargo que ocupou por quatro anos com início em Setembro 1996.

1999, tenham encontrado um único auditor que realizasse o seu trabalho em incumprimento das normas técnicas. Apesar de reconhecer que os recursos destacados pelas organizações para o CQ são muito limitados, destaca que nenhuma das organizações forneceu a informação com o detalhe solicitado, apesar da obrigatoriedade regulamentar de a remeter ao ICAC.

O terceiro presidente²⁷, enquanto presidente do ICAC, manifestou publicamente que o CQ era um objectivo prioritário, insistindo na necessidade de que as organizações fizessem o CQ que lhes era delegado, recordando-lhes que se tratava de uma exigência que se deve fazer ser cumprida. Aliás, o descontentamento era tal que adiantou mesmo que, se lhe perguntassem se estava satisfeito com o que as organizações andam a fazer, responderia que não.

Outra observação relativamente ao CQ, mas referida por um representante de uma organização profissional espanhola que Gutiérrez (2001) não identifica, menciona o quanto sensível pode ser a tentativa de imposição às organizações que representam os profissionais da incumbência de examinar como eles trabalham e apreçar o seu cumprimento face ao normativo legal, com a consequente obrigação de relatar ao ICAC, sem discriminação alguma, todas as faltas descobertas e o compromisso de indicar, nesse caso, o início de um processo sancionatório cujo desenvolvimento compete ao próprio órgão da administração. Por isso mesmo, acrescenta o mesmo representante que não deve resultar estranheza no pouco entusiasmo que os organismos profissionais demonstraram quanto ao exercício do CQ, o qual tem vindo a ser objecto de queixa por parte do ICAC. Conclui assim com a ideia de que não é de admirar a aspereza que as organizações de profissionais têm vindo a demonstrar no desenvolvimento do exercício do dito controlo que entendem imediatamente escapar das suas mãos e passar para o âmbito da administração.

Semelhante afirmação, igualmente indicada por Gutiérrez (2001), mas de outro autor análogamente não identificado, narra que relativamente ao CQ é patente a sua falta pelo menos numa perspectiva sistemática e preventiva. Entende que as organizações têm conseguido esquivar-se à obrigação de estabelecer um controlo técnico sobre a actividade dos seus membros. Resume que assim não só não se produz nenhum conflito com os associados mas também a pertença à organização permite usufruir de todas as vantagens sem nenhum dos inconvenientes que possam derivar de uma possível acção inspectora.

Gutiérrez (2001) a título de conclusão, afirma que “as organizações de auditores têm tido como objectivo único em termos de desenvolvimento prático do controlo de qualidade a realização de um trabalho meramente recomendatório ou “didáctico” (...) e, como possível justificação, o “delicado” que resulta para a correspondente organização (como representante de os auditores)

²⁷ Terceiro presidente do ICAC: José Luís López Combarros. Cargo que ocupou desde Outubro de 2000 até Junho de 2004.

os auditores) chegar a propor uma possível sanção que “escapa às suas mãos” “²⁸[tradução nossa]. Refere ainda que sem prejuízo de todo o esforço das organizações profissionais, “o controlo não produziu o efeito correctivo que seria de esperar e que está previsto na legislação, e evidentemente que poderá ser difícil de explicar aos bons profissionais (sem dúvida uma grande maioria), relativamente a alguns dos seus colegas concorrentes (claramente minoritários), que as consequências de uma má prática profissional terá sido, no final, uma sessão formativa (...) por parte da organização que o representa”²⁹ [tradução nossa].

Não podemos igualmente esquecer, resultante da própria legislação, o aspecto público que caracteriza esta actividade profissional e que, relacionado com a obrigatoriedade de algumas empresas serem auditadas, está associado um conjunto de direitos garantidos aos usuários da informação financeira que poderão ver gravemente defraudados e consequentemente repercutidos de uma forma negativa nos seus interesses.

Gutiérrez (2001) finaliza comentando que, ou as organizações não foram capazes de detectar os incumprimentos ou, no caso de os ter detectado, não cumpriram com a obrigação de os comunicar e de colaborar com o Organismo tutor que é o último responsável pela actividade revisora.

Mas, nem só as organizações de profissionais são alvo de críticas. Também os próprios organismos tutores (quando existam) não saem impunes. Tradicionalmente, as apreciações serão feitas pelos representantes das organizações a título de “moeda de troca” apesar de, sintetiza, as críticas não se concretizarem em anomalias no funcionamento do actual sistema.

Relata ainda o mesmo autor, relativamente a Espanha, que a crítica está radicada na suposta atipicidade do modelo de controlo relativamente ao resto dos países da Europa, cujos sistemas de controlo se apresentam, no seu entender, de forma menos correcta, etiquetando-os mesmo como uma pedra uniforme e monolítica comparativamente ao existente no seu país. Ape-la, a título de conclusão, a um suposto modelo paradigmático que reine na UE que, no seu entender, e como podemos analisar no processo harmonizador nesta matéria, não existia como tal.

Sintetizando, em Espanha acusa-se a Administração Pública de ser intervencionista no que se refere à actividade de auditoria legal das contas; por outro lado, critica-se também a falta

²⁸ No original: “ (...) las corporaciones de auditores han tenido como objetivo único a efectos del desarrollo práctico del control de calidad, la realización de una labor meramente recomendativa o “didáctica”. (...) y como posible justificación, lo “delicado” que resulta para la correspondiente corporación (como representante de los auditores) llegar a proponer una posible sanción que “escapa de sus manos” ” (Gutiérrez, 2001:70).

²⁹ No original: “ (...) el control de la misma no ha producido el efecto corrector que seria de esperar y que está previsto en la legislación, y evidentemente podrá resultar difícil de explicar a los Buenos profesionales (sin duda una aplastante mayoría), respecto de algunos de sus competidores y colegas (claramente minoritarios), que las consecuencias de una mala práctica profesional habrá sido a lo sumo una sesión formativa (...), por parte del a corporación que le representa” (Gutiérrez, 2001:70).

de independência entre a fase técnica e jurídica e a excessiva acumulação de funções do presidente do ICAC.

A questão de o ICAC (organismo regulador da profissão) actuar com os meios que lhe são conferidos pela Lei não levanta qualquer dúvida, mas o mesmo não se passa com o facto de ser o controlo técnico, o expediente sancionador e a sanção, imposto pelo mesmo órgão da administração, conforme Gutiérrez (2001) nos indica referir Peregrina.

Outro reparo, reproduzido de uns papéis de auditoria do CQ por parte de um técnico do organismo sancionador, é a afirmação de que o pessoal técnico do ICAC não terem necessariamente a experiência do exercício da actividade diária da auditoria independente ou externa que lhe permita ter adquirido melhor critério profissional que os auditores que julgam e sancionam. Sem dúvida que a selecção do pessoal para a realização do CQ é uma fase crítica em todo o processo de qualidade. No entanto, não podemos deixar de referir que, sobre a ideia de “experiência do exercício da actividade diária” acima referida, muitas vezes ao próprio revisor que tradicionalmente não tem experiência empresarial ou de gestão da informação financeira, é solicitado que opine sobre ela.

Aliás, a própria FEE refere que, por causa do valor que a auditoria possa acrescentar, em muitas situações as tarefas atribuídas ao auditor e os assuntos endereçados no relatório de auditoria ou opinião foram expandidos de modo a fortalecer a eficiência e eficácia de outros aspectos da governação colectiva. O auditor pode, portanto, ser chamado para expressar uma opinião em assuntos como a concordância com leis ou regulamentos, a eficácia/eficiência do controlo interno, a ausência (ou presença) de fraudes (materiais ou não), a igualdade de tratamento entre os accionistas, entre outras. Tais responsabilidades adicionais são prova da importância e confiança ligada ao processo de auditoria por aqueles que se baseiam nele.

Capítulo II

O Controlo de Qualidade em Portugal

CAPITULO II – O Controlo de Qualidade em Portugal

2.1. Fundamentação legal

Narra Cardoso *et al.* (1995), que é o Código Comercial aprovado em 28 de Junho de 1888, por Carta de Lei, que define as bases legais da fiscalização das sociedades anónimas. O desenvolvimento da Auditoria em Portugal crê-se ter surgido por meados do ano de 1969 com a promulgação do Decreto-Lei n.º 49381 a 15 de Novembro, relativo ao novo regime de fiscalização das sociedades anónimas.

As alterações, como seriam de esperar, foram muito numerosas. Destaca-se, no entanto, que, até à publicação deste decreto, a fiscalização da contabilidade da empresa foi obrigatoriamente realizada por sócios da própria empresa. Esta situação veio inclusivamente originar que, em 1926, conforme refere o já mencionado autor, Fernando Pessoa publicasse um artigo intitulado “A inutilidade dos Conselhos Fiscais e dos comissários do governo nos bancos e sociedades anónimas” onde realça a escassez de integridade dos relatórios apresentados pelos Conselhos Fiscais e aponta como solução a assistência de peritos completamente alheios à sociedade que deverá ser fiscalizada (Cardoso *et al.*, 1995).

É pelo facto de ter sido só com a publicação do Decreto-Lei n.º 49381 que a presença de membros no Conselho Fiscal alheios à própria empresa foi autorizada, que se relata ser esse a origem do ROC, como o conhecemos. O mesmo decreto faz também referência à necessidade de um elemento do Conselho Fiscal ser especificamente ROC (Cardoso *et al.*, 1995).

É, no entanto, através do Decreto-Lei 1/72 de 3 de Janeiro que se regulamenta pela primeira vez o exercício da actividade do ROC. Desde esta data, os profissionais estão em condições de se agruparem num organismo de tipo corporativo, podendo criar a primeira organização de profissionais de auditoria em Portugal, devendo para isso apenas reunir revisores em número suficiente para assegurar o seu regular funcionamento, o que veio a acontecer dois anos depois. É assim que, em 1974, através da Portaria n.º 83/74 e com a autorização do Ministro das Finanças e da Justiça, é constituída a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC) (Cardoso *et al.*, 1995).

Tanto o Decreto de 1969 como o de 1972, já anteriormente citados, só vieram a sofrer alterações a 29 de Dezembro de 1979 com o Decreto-Lei n.º 519-L2/79 que os revoga. A 2 de Setembro de 1986 com o Decreto-Lei n.º 262/86, que aprova o Código das Sociedades Comer-

Comerciais, fica mais claramente estabelecida a intervenção do ROC na fiscalização das sociedades (Cardoso *et al.*, 1995).

Em 1993, o Decreto-Lei 519-L2/79 é revogado pelo Decreto-Lei 422-A/93 de 30 de Dezembro, introduzindo expressivas alterações denominadamente a nível da natureza jurídica. Mais concretamente, a CROC anteriormente classificada como “Pessoa Colectiva de Direito Privado e Utilidade Pública” assumiria desde essa data a qualificação de “Pessoa Colectiva Pública” (Cardoso *et al.*, 1995).

Verifica-se então a entrega “de poderes do Estado a uma organização própria de profissionais, confiando nela a regulamentação e disciplina do exercício de uma profissão de interesse público” (Decreto-Lei 422-A/93, Preâmbulo). De um modo geral, as funções que previamente eram assumidas por um Ministério passariam agora para a alçada da própria organização. A título de exemplo, podemos referir a admissão na lista de ROC cuja competência, até à saída deste diploma, cabia a uma comissão de inscrição no âmbito do Ministério da Justiça integrando apenas um ROC eleito pelo Conselho Directivo da CROC (Cardoso *et al.*, 1995).

A necessidade destes ajustamentos é justificada no preâmbulo do próprio Decreto-Lei, referindo as alterações do ordenamento jurídico e a experiência adquirida. A adesão em 1986 de Portugal à Comunidade Económica Europeia veio alterar não só o regime de habilitações dos revisores (com as regras da Directiva do Conselho n.º 84/253/CEE - comumente conhecida como a 8.ª Directiva, de 10 de Abril) e a forma de organização das sociedades de profissionais, como também o reconhecimento dos diplomas profissionais do ensino superior (com as normas da Directiva do Conselho n.º 89/48/CEE já transposta para o direito interno através do Decreto-Lei 289/91, de 10 de Agosto). Também a aprovação do Código das Sociedades Comerciais que, entretanto, havia ocorrido e sido transposta pelo Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de Setembro, veio não só alargar o âmbito de actividade dos ROCs mas também responsabilizá-los em várias novas situações onde inclusivamente a legislação do Mercado de Capitais e a reforma fiscal também deu o seu contributo (Cardoso *et al.*, 1995).

Assim, desde 1993, a CROC assume as rédeas no que se refere a matérias como estágio e exames de acesso dos candidatos à profissão, cria dois novos órgãos (Conselho de Inscrição e Conselho Disciplinar), clarifica e alarga o âmbito de actividade, reorganiza o seu estatuto profissional, entre outras mudanças. Começou então a poder contar com uma estrutura que se tem vindo a desenvolver e adaptar até aos dias de hoje. Em 1993, resumindo, dispunha de assembleia-geral, conselho geral, conselho directivo, conselho de inscrição, conselho disciplinar e o conselho fiscal (Cardoso *et al.*, 1995).

Presentemente, com introdução no ordenamento português do Decreto-lei n.º 487/99 de 16 de Novembro, já não apresenta esta estrutura. Aliás, foi precisamente devido às alterações verificadas na própria legislação nacional que a CROC sentiu necessidade de, uma vez mais e apenas após 6 anos, reformular os estatutos dos profissionais. Desta vez devido à indispensabilidade de harmonização do regime jurídico das SROCs na UE, às alterações à legislação comercial e mercado de valores mobiliários nacionais, a crescente importância tem vindo a ser conferida ao ROC com a atribuição de habilitações exclusivas e o preenchimento dos requisitos necessários para a passagem de Câmara a Ordem. Esta nova Ordem assume o símbolo heráldico de “Integridade, Competência e Independência” e augura, na continuidade do organismo que antecede, restaurar a confiança perdida na contabilidade.

A forma geral dos estatutos, aliás, não difere. Ambos os decretos, para além do preâmbulo, apresentam-se ordenados por capítulos: a Organização e âmbito profissional; o Estatuto profissional; as SROCs; o Acesso à profissão; os Revisores comunitários que passam a ser os Revisores de contas da UE; as Disposições finais e transitórias.

Do mesmo modo que no decreto anterior, surgem novos princípios. Destacamos a necessidade de uma licenciatura como habilitação académica mínima, a alteração da forma de acesso à profissão, a supressão do órgão conselho de inscrição assumindo o conselho directivo as suas funções através de uma comissão criada para o efeito e a substituição do conselho geral por um conselho superior.

2.2. Estrutura actual da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

No seguimento da chamada de novas responsabilidades à OROC, esta actualmente intervém numa série de entidades: Actividade Seguradora, Cooperativas, Cultura, Desporto, Educação, Fundações, Incentivos, Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, Institutos e Outros Entes Públicos, Mercado de Valores Mobiliários, Saúde, Sociedades Comerciais e Diplomas Legais Conexos, Transportes e Comunicações, Turismo, Urbanismo entre outras.

Com a atribuição destes novos pelouros, a OROC sentiu necessidade de ir criando comissões ou representações, uma vez que só esta forma de organização lhe permitiria uma maior agilidade na tomada de decisões. Actualmente, estão constituídas as seguintes comissões: Comissão de Estágio, Comissão de Inscrição e Comissão de CQ. Sob a coordenação do Departamento Técnico, existem igualmente as Comissões Técnicas (de Coordenação das Normas e Estudos Técnicos, das Entidades Não Financeiras, das Valores Mobiliários, das Entidades Seguradoras, do

Seguradoras, do Manual e Informática, das Entidades Financeiras, do Desenvolvimento Sustentável, dos Impostos, do Sector Público, Autarquias, Cooperativas e Desporto, de Legislação e Regulamentos) e os Grupos de Trabalho (das Entidades Públicas Administrativas e Empresariais, das Autarquias Locais, das Cooperativas, do Desporto, da Ética e Deontologia Profissional, das Pequenas e Médias Empresas (PMEs), das *International Financial Reporting Standards* (IFRS)). Dispõe ainda de representações nas relações com o IFAC, na Comissão de Normalização Contabilística e na FEE, nas suas diversas valências.

Apesar de esta estrutura abranger diversas valências, na opinião de Costa (2003) as grandes hipóteses de intervenção profissional por parte dos ROCs são precisamente fora do âmbito das funções de interesse público.

A OROC dispõe igualmente de diversos regulamentos (disciplinar, eleitoral, de estágio, de inscrição e exame, do curso de preparação para ROC) e do Código de Ética e Deontologia Profissional.

Já emitiu 19 Recomendações Técnicas (estando apenas 9 em vigor³⁰), 25 Directrizes de Revisão/Auditoria e 15 Interpretações Técnicas (apenas 13 em vigor³¹). Já transpôs 54 Normas do IFAC para adaptação nacional. Publica um Manual do ROC (anteriormente em papel e agora em CD), uma revista trimestral com informação técnica, científica e cultural, é organizador de diversos cursos para os seus membros e colaboradores, assim como colóquios ou seminários.

Em 31 de Dezembro de 2003, apenas 951 profissionais se encontram a exercer. A 1 de Julho de 2004 a lista global de revisores por inscrição apresentava 1170 membros inscritos na OROC. No entanto, este número não pode ser entendido como o de profissionais “activos”. A discrepância de números dever-se-á à suspensão ou cancelamento de actividade e óbitos verificados. Dos revisores em actividade, parte deles encontra-se associada em 148 sociedades (das 185 inscritas).

2.3. O Controlo de Qualidade

2.3.1. A Regulamentação do Controlo de Qualidade

Em Portugal, a implementação do programa de CQ é efectuada pela Comissão de CQ, que depende directamente do Conselho Directivo da OROC. Quem executa esta tarefa é deno-

³⁰ Referimo-nos às Recomendações Técnicas 1, 3, 4, 5, 9, 11, 15, 16 e 19.

³¹ Referimo-nos às Interpretações Técnicas 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 13, 14 e 15.

denominado de controlador-relator que será necessariamente um colega ROC que preencha os requisitos para esse mesmo efeito. Para facilitar a sua tarefa e para homogeneizar os procedimentos, existem guias de verificação para os diferentes sectores de actividade, denominadamente a título de contas individuais³², contas consolidadas e outras áreas específicas³³.

A fundamentação do Regulamento do CQ da OROC é extraída do art. 68º do Decreto-Lei n.º 487/99 de 16 de Novembro onde é referido que deve ser organizado um processo, “relativamente ao exercício de cada uma das funções”, que demonstre a concordância entre o trabalho realizado pelo ROC e as normas técnicas aprovadas pela OROC. O n.º 3 do mesmo artigo, dispensa o exercício da docência desta sugestão, o que nos leva a crer que todas as outras actividades exercidas pelo ROC possam ser controladas em termos de CQ. Este regulamento (que exibimos no Anexo III) apresenta 5 capítulos³⁴.

2.3.2. O Funcionamento do Processo de Controlo de Qualidade

Em termos funcionais conforme comenta Soares (2000), a OROC anualmente envia uma circular a questionar os seus associados sobre a intenção de participarem no CQ, tornando-se controladores-relatores.

Para assumirem esta função, deverão ter pelo menos cinco anos de actividades em regime de dedicação exclusiva e apresentar uma candidatura em formulário próprio acompanhado de *curriculum vitae*. Em 2004, para os controladores-relatores de anos anteriores que se pautaram pelo seu bom desempenho e entrega atempada e qualidade dos seus relatórios, a OROC decidiu revalidar a sua inscrição. Determinou igualmente, aquando a análise das propostas, recusar os candidatos com processos disciplinares, ainda que em curso, e aqueles que cuja actividade

³² Por exemplo: Empresas Comerciais e Industriais, Instituições Financeiras, Seguros, Fundos de Investimento Mobiliário.

³³ Por exemplo: Fusões de Sociedades e Entradas em Espécie.

³⁴ O Capítulo I intitula-se “Objectivos e caracterização do Controlo de Qualidade” e apresenta: objectivos, a natureza dos exames, os padrões de referência, os limites de verificação e conclusões do controlo distribuídos por 5 artigos. O Capítulo II denomina-se “Organização e funcionamento da comissão de Controlo de Qualidade” e em 4 artigos descreve a composição, nomeação, competências, convocação, funcionamento e organização interna do Controlo de Qualidade. O Capítulo III, igualmente em 4 artigos, tem o título de “Controladores-relatores” e esclarece o processo de recrutamento, as remunerações e despesas e os seus poderes e deveres como controladores-relatores. O Capítulo IV, “Sorteio Público e selecção dos processos e dos controladores-relatores”, também em 4 artigos, expõe como se processa o sorteio público, a selecção dos processos e dos controladores-relatores, a comunicação dos processos seleccionados e dos controladores-relatores e a recusa de designação. O último capítulo, o Capítulo V, com o cabeçalho “Controlo de Qualidade”, exhibe a metodologia, os procedimentos, os formulários e relatórios, as fichas de verificação e recomendações, a divulgação das conclusões, o arquivo de documentos e a publicação e entrada em vigor.

demonstre não reunir as condições necessárias para o desempenho das funções de controlador-relator.

Na mesma circular acima referida, são apresentados os procedimentos que serão adoptados no Sorteio Público e o programa de intervenção da Comissão de CQ para o ano em questão³⁵ onde constará o n.º de Auditores Externos³⁶, SROCs e ROCs que serão submetidos a CQ.

Para a criação da listagem que servirá de suporte, começa por identificar, das três entidades acima narradas, as que tiveram actividade durante o ano anterior. De seguida, excluem-se desta lista as que já foram seleccionadas no CQ anterior assim como as que se encontram obrigadas a controlo sistemático (cujos clientes se encontram cotados em Bolsa) e as que em 2004, caso não fossem seleccionadas, excederiam a cobertura de 5 anos definida em Portugal.

Do conjunto acima criado, procede-se ao sorteio das entidades que serão seleccionadas. Este sorteio é aleatório e baseia-se no tipo de entidade e objectivos a atingir de acordo com o programa anual. Nesta fase, criam-se dois grupos sujeitos a este exame: os auditores externos e os outros ROCs (sociedades ou individuais).

Trinta dias após o sorteio, a comissão do CQ procederá ao apuramento dos processos a analisar e consequente afectação do controlador-relator. Este, ao tomar conhecimento dos processos que deverá analisar, concluirá acerca da existência de qualquer incompatibilidade. A Comissão de CQ posteriormente notificará, por carta ou fax registado, os revisores sujeitos ao controlo dos processos que serão analisados e qual o controlador-relator nomeado.

O exame realizado aos processos acima referidos será de dois tipos. Um deles chama-se controlo horizontal e consiste, conforme o art.º 2, alínea a) do regulamento do CQ da OROC, na “avaliação global da actividade, designadamente no que se refere à forma de exercício das funções, aos meios humanos e materiais utilizados e à observância dos deveres legalmente estabelecidos”. Por sua vez, o outro tipo, o controlo vertical, conforme a alínea seguinte do mesmo artigo, resume-se à “verificação de que os ROC, no exercício de funções de interesse público, dispõem de processos instruídos de acordo com o previsto das normas técnicas e directrizes de revisão/auditoria”.(Decreto-Lei n.º 487/99).

Podemos assim depreender que o controlo horizontal será aplicado genericamente aos meios materiais que o ROC dispõe e o controlo vertical incidirá sobre apenas um processo (que será novamente sorteado). Aliás, seria impensável aquando a selecção de um ROC proceder à análise de todos os processos em que este teve intervenção. Relativamente àqueles revisores que

³⁵ Referimo-nos a 2004.

³⁶ Entenda-se, como os Auditores registados na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.

decidiram constituir uma sociedade de profissionais, serão todos sujeitos ao controlo vertical numa eventual selecção.

Cada um dos elementos seleccionados do primeiro grupo será sujeito a um controlo horizontal e a um controlo vertical devendo, como já atrás explicamos, proceder-se à selecção de um processo por sócio. Se o Auditor Externo for uma SROC, todos os sócios terão um processo analisado independentemente de terem subscrito ou não relatórios de auditoria externa.

O segundo grupo não difere muito. Primeiramente será realizada a selecção para efeitos de controlo horizontal e, de seguida, dentro dos que foram seleccionados, realizar-se-á uma segunda selecção para efeitos verticais.

Para proceder às análises que temos vindo a falar, foram desenvolvidos alguns documentos orientadores, e não limitativos, com vista à uniformização da acção dos controladores-relatores:

- A Ficha de Conclusões do CQ – aplicável a todos os seleccionados de ambos os grupos que consiste, como o próprio nome indica, num documento-resumo de todo o controlo. Tem apenas seis páginas e, sendo a primeira de identificação, este documento impõe alguma capacidade de síntese no seu preenchimento;
- O Guia do Controlo Horizontal – que como acima referimos, avaliará a apropriação dos métodos utilizados tendo em consideração a natureza e dimensão dos trabalhos realizados e o cumprimento das normas e recomendações;
- Os Guias do Controlo Vertical – que, também como acima referimos, pretendem evidenciar se as averiguações efectuadas nos trabalhos e as conclusões que daí advieram são concordantes com o referido nos relatórios que perfazem os documentos de prestação de contas. Testa igualmente o cumprimento às normas, directrizes e recomendações técnicas, fomenta o intercâmbio de práticas profissionais potenciando a comunicação entre os colegas. Em virtude da especificidade do tipo de empresa que foi seleccionada, estes guias podem variar em contas individuais (subdividindo-se em empresas comerciais e industriais, instituições financeiras, seguros e fundos de investimento mobiliário) e contas consolidadas.

A OROC dispõe ainda de outros Guias de Controlo, que deverão ser utilizados caso se verifiquem fusões de sociedades ou entradas em espécie.

Assim sendo, por cada empresa seleccionada serão entregues no mínimo três documentos (a ficha e os guias de controlo horizontal e vertical) que deverão conter descrições sucintas mas precisas e fundamentadas, assim como outros documentos de trabalho que, entretanto, tenham sido preparados no decorrer do processo de CQ. As opiniões expostas deverão ser claras e as

recomendações construtivas. As conclusões que forem apresentadas, antes de serem enviadas à comissão de CQ terão de ter sido previamente discutidas com o revisor controlado.

Até muito recentemente foi revogado para os ROCs que exerçam em regime de dedicação exclusiva a actividade de revisão legal das contas, assim como para as SROCs cujos sócios estejam na mesma situação, o limite máximo de clientes referenciado a um nível de pontuação que vigorou desde 1998. Assim sendo, com a circular 36/04 da OROC, verificou-se a liberalização da pontuação para a maioria dos profissionais.

Para além das acções acima descritas e desenvolvidas pela Comissão de CQ, esta Comissão realizou ainda outras tarefas. Referimo-nos a:

- “Realização de controlo de qualidade para efeitos de emissão de parecer para registo de auditores na CMVM;
- Intervenções pontuais relativamente a controlo de qualidade efectuados por deliberação do Conselho Directivo;
- Análise das candidaturas à derrogação da pontuação, execução dos controlos de qualidade e emissão dos respectivos pareceres;
- Análise das propostas de derrogação do regime de honorários mínimos e de redução da pontuação e emissão dos respectivos pareceres;
- Acompanhamento de situações divulgadas através da comunicação social que, de alguma forma, envolveram revisores oficiais de contas” (OROC, 2003:4).

2.3.3. O Resultado do Controlo de Qualidade

O resultado de todo este trabalho com o envolvimento de tantos intervenientes resulta na emissão de um Relatório Anual de CQ. A sua forma de apresentação não é rígida, apesar de não variar muito, apresentando uma recapitulação de todo o processo de CQ. A título de exemplo, o índice do relatório anual de 1998³⁷ apresenta uma introdução, esclarecendo de seguida os objectivos estabelecidos para o ano em questão, o processo de recrutamento dos controladores-relatores, o sorteio, o programa de intervenção, a selecção dos processos e respectivos controladores-relatores, expõe as conclusões dos controlos (horizontais e verticais), analisa os relatórios e contas publicadas na imprensa, o resultado do inquérito realizado aos revisores com controlo anterior insatisfatório e termina com uma nota final.

³⁷ Entenda-se, o relatório anual de CQ realizado aos papéis de trabalho do ROC tendentes à emissão da Certificação Legal das Contas ao exercício económico de 1998.

O relatório de 2002 (referente aos controlos efectuados no período de Novembro de 2002 a Julho de 2003) apresenta genericamente³⁸, apesar de com uma ordem diferente, o mesmo conteúdo.

Do índice acima exposto, surge um item referente à análise de relatórios e contas publicadas na empresa que não foi referido no processo de qualidade. Este procedimento, conforme refere Soares (2000:77) citando a OROC, deve-se ao “acompanhamento das publicações de relatórios e contas das empresas cotadas, que não foram objecto de controlo, no sentido de se verificarem, numa base selectiva, eventuais anomalias ou deficiências de ordem técnicas, constantes das certificações legais e relatórios de auditoria publicados”, que a comissão de CQ incumbiu a dois dos seus membros. O relatório de 2002 refere que esta tarefa coube apenas a um dos seus membros.

A OROC, através da Comissão de CQ, tem vindo a desenvolver esforços reformulando o CQ e tornando-o mais operativo, abrangente, uniforme e objectivo (OROC, 2004a). Pretende assim realizar (OROC, 2003:3) “um conjunto de exames e verificações tendentes a comprovar designadamente:

- A adequação dos meios utilizados pelos revisores face à natureza e dimensão dos trabalhos contratados;
- O cumprimento das normas e directrizes de revisão/auditoria, bem como da legislação aplicável;
- A coerência entre as verificações efectuadas nos seus documentos de trabalho e as conclusões extraídas e relatadas”.

O seu objectivo último é a melhoria sistemática e duradoura da qualidade do trabalho realizado. O meio para o atingir passa, conforme OROC (2003), pela promoção generalizada do CQ, o aperfeiçoamento dos seus processos de controlo e a sensibilização dos ROCs para o trabalho do controlador-relator.

Sintetizando, existem cinco grupos de entidades diferentes que podem ocasionar 6 conclusões diversas. Em termos de entidades, identificamos: os auditores registados na CMVM; as SROCs, os ROCs, os ROCs com contrato de prestação de serviços e os ROCs submetidos a novo controlo.

Relativamente às classificações possíveis resultantes dos controlos realizados, da menor para a maior gravidade, podemos identificar: sem nada de especial a referir; com observações e

³⁸ Referimos genericamente uma vez que não apresenta o resultado do inquérito realizado aos revisores com controlo anterior insatisfatório. Para o ano de 2001 registaram-se três ROCs com esta avaliação.

recomendações de menor relevância, com observações e recomendações de relevância, controlos com resultados insatisfatórios, controlos anulados e controlo pendente de conclusão.

Em valores absolutos e em termos percentuais, apresentamos primeiramente os quadros resumo dos CQ para o ano de 2003 com a comparação dos 2 anos anteriores e o quadro resumo com as conclusões dos processos de CQ controlados desde 1999 a 2003:

Quadro 2 – Síntese das conclusões dos processos de Controlo de Qualidade controlados desde o ano de 2001 a 2003, por categoria.

Auditores CMVM	2001	2002	2003
Sem nada especial a referir	36%	69%	80%
Com observações e recomendações de menor relevância	64%	25%	13%
Com observações e recomendações de relevância		6%	
Controlos com resultados insatisfatórios			
Controlos anulados			7%
Entidades	14	16	15
Dossiers	63	61	15

SROC	2001	2002	2003
Sem nada especial a referir	30%	20%	24%
Com observações e recomendações de menor relevância	30%	33%	56%
Com observações e recomendações de relevância	40%	47%	20%
Controlos com resultados insatisfatórios			
Controlos anulados			
Entidades	10	15	55
Dossiers	25	44	146

ROC	2001	2002	2003
Sem nada especial a referir	20%	21%	27%
Com observações e recomendações de menor relevância	46%	56%	56%
Com observações e recomendações de relevância	20%	11%	14%
Controlos com resultados insatisfatórios	6%	2%	1,0%
Controlos anulados	8%	8%	2,0%
Controlos pendente de conclusão		2%	
Entidades	50	52	80
Dossiers	51	52	80

Fonte: OROC (2004b:61-62)

Quadro 3 – Síntese das conclusões dos processos de Controlo de Qualidade controlados desde o ano de 1999 a 2003.

Global	1999	2000	2001	2002	2003
Sem nada especial a referir	43,5%	24,1%	24,3%	30,1%	30,7%
Com observações e recomendações de menor relevância	23,2%	34,2%	47,3%	45,8%	51,3%
Com observações e recomendações de relevância	21,7%	31,6%	18,9%	16,9%	15,3%
Controlos com resultados insatisfatórios	10,1%	8,9%	4,1%	1,2%	0,7%
Controlos anulados	1,4%	1,3%	5,4%	4,8%	2,0%
Controlo pendente de conclusão	0,0%	0,0%	0,0%	1,2%	0,0%
Entidades	69	79	74	83	150
Dossiers	134	130	139	157	241

Fonte: Sousa (2004:9) Adaptado

Da diversa informação que ambos os quadros nos permitem apurar, queremos realçar o acréscimo significativo de entidades controladas relativamente aos anos anteriores, ascendendo em 2003 a um total de 150. Apesar de este aumento se ter verificado como resultado da necessidade de cumprir o limite de cobertura definido (5 anos), não deixa de ser um esforço considerável que permitirá certamente extrair algumas conclusões para o futuro.

É assim possível concluir que “os revisores oficiais de contas estão hoje mais sensibilizados para aceitar de forma colaborante a intervenção de Colegas em acções de controlo das suas próprias estruturas e dos seus *dossiers* de trabalho” (OROC, 2003:11) e “a única forma de prevenir os riscos é através da melhoria permanente da qualidade do nosso trabalho” (OROC, 2004b:62).

Capítulo III

O Controlo de Qualidade nos Países da UE

CAPITULO III – O Controlo de Qualidade nos países da União Europeia

3.1. Introdução

“O Mercado Único Europeu já é uma realidade. A União Monetária e Económica irá levar à dissolução das barreiras comerciais, ao aumento de oportunidades e estimulação da competição nacional, em toda a Europa e internacionalmente. A confiança no mercado é a chave para o sucesso económico. Uma intensificação da necessidade de divulgação de informação financeira actual, relevante e correcta irá destacar o papel dos auditores nos anos futuros. (...) Confiança nos mercados significa confiança nos auditores.”³⁹ [tradução nossa].

“FEE acredita que este interesse nas normas internacionais é crítico para evitar divergências entre o processo de auditoria tanto a nível dos países Europeus como entre a Europa e o resto do mundo. Na sociedade global de hoje, investidores transfronteiriços e parceiros comerciais têm necessidade de confiar no processo de auditoria.”⁴⁰ [tradução nossa]. O mesmo organismo entende que os terceiros interessados não devem ter de se questionar se a credibilidade que confere a auditoria num país difere da de outro.

Um aspecto que não pode ser ignorado no que se refere à análise de várias realidades, prende-se com o título profissional e funcional do auditor como tal. Os organismos nacionais dos países que apresentamos estão organizados e estruturados de forma diferente. O tipo de especialização que as legislações nacionais exigem para a prossecução das auditorias legais restringe o exercício da actividade auditora. A distinção do título educacional proveniente da universidade ou do organismo profissional depois de obtida a qualificação profissional e o título funcional conferido aos indivíduos que satisfaçam os requisitos para exercer uma actividade específica assume agora importância vital.

Para FEE (2002a), a filiação num organismo profissional acarreta por norma o uso de um título profissional que habitualmente é o título educacional. Um estudo realizado por este organismo conclui que “com algumas excepções, a lei ou disposições equivalentes (regulamentos,

³⁹ No original: “The European single market is already a reality. Economic and monetary union will lead to a dissolution of trade barriers, increase opportunities and stimulate competition at home, across Europe and internationally. Market confidence is the key to economic success. A sharpening need for timely, relevant and accurate disclosure of company information will enhance the role of the auditor in the years to come. (...) Confidence in the markets means trust in the auditors.” (FEE, 1998a:1).

⁴⁰ No original: “FEE believes that this focus on international standards is critical to avoiding divergence between the process of audit both between European countries and between Europe and the rest of the world. In today’s global society, cross-border investors and trading partners must have confidence in the process of audit.” (FEE, 1998a:5).

(regulamentos, normas ou precedentes) protegem todos os títulos profissionais usados nos países estudados”⁴¹ [tradução nossa].

A indexação por parte de uma associação profissional de um título também não é tarefa fácil. A moldura legal de cada nação exerce uma influência que não pode ser ignorada e com implicações práticas no resultado final. Diversos são os casos em que a legislação nacional é que define o título funcional para os auditores legais. O desfecho do estudo de FEE acima citado finaliza que foram identificados diversos sistemas pelo que o título funcional é:

- Automaticamente combinado com o título profissional (exemplo: França, Alemanha, Grécia e Portugal);
- Reservado a todos os membros do Instituto Profissional (exemplo: Bélgica, Luxemburgo);
- Reservado a alguns membros do Instituto Profissional que preencham condições especiais e estejam registados numa lista especial detida por esse Instituto (exemplo: República Checa, Irlanda, Holanda, Reino Unido);
- Reservado a todos os membros do Instituto Profissional que necessitem de se registarem numa Instituição Oficial (exemplo: Áustria, Dinamarca, Itália, Suécia);
- Reservado a todos os profissionais registados numa Instituição Oficial e que possam (ou não) ser associados de um Instituto Profissional (exemplo: Finlândia, Espanha).

À luz da realidade que conhecemos dos progressos realizados por cada um dos novos EM, o Conselho das Comunidades Europeias (2002) menciona que, de acordo com os relatórios periódicos no decurso do último ano, que todos os países candidatos avançaram consideravelmente no que se refere à concretização dos critérios de adesão.

3.2. O Auditor na União Europeia

“O objectivo de uma auditoria, de acordo com a definição adoptada pelo IFAC, é possibilitar ao auditor a emissão de uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas em todos os aspectos materialmente relevantes, de acordo com uma determinada moldura específica de divulgação financeira. Dentro da União Europeia, muitas empresas estão sujeitas a leis nacionais no que se refere à divulgação da sua informação financeira, que vão ao encontro das

⁴¹ No original: “With a few exceptions, the law or equivalent provisions (regulations, orders, case law. Etc) protects all professional titles used in the countries surveyed” (FEE, 2002a:24).

encontro das directrizes contabilísticas da UE, cujo objectivo é o de assegurar que demonstram uma imagem verdadeira e apropriada. A opinião do auditor realça a credibilidade das contas. A grande confiança que pode ser colocada sobre as contas resultante de terem sido auditadas realça as decisões tomadas com base nessas contas. (...) A auditoria, portanto, é um elemento importante no funcionamento de qualquer economia de mercado, tal como o da União Europeia”⁴² [tradução nossa].

“A FEE considera que o auditor legal protege os interesses públicos na Europa do modo que os legisladores nacionais pretendem quando solicitam a esses mesmos auditores que emitam a sua opinião sobre as contas anuais ou consolidadas apresentadas por determinadas empresas. Aliás, a garantia oferecida pelas contas auditadas realça a confiança entre os envolvidos na actividade da própria empresa, tanto no próprio país como em qualquer outro Estado-Membro da União Europeia, e isso funciona como um poderoso estímulo para o acabamento de um único mercado europeu. A FEE também considera que o papel do auditor legal seja substancialmente equivalente de um Estado-Membro para outro dentro da União Europeia. Equivalente não quer dizer que o papel seja o mesmo. Mais exactamente, quer dizer que existe uma plataforma suficientemente comum para os auditores legais conferirem níveis comparáveis de segurança”⁴³ [tradução nossa].

“Mera equivalência, na visão da FEE, não é suficiente. Deve haver uma preocupação para os auditores legais, assim como para os reguladores, de se esforçarem ao máximo para melhorar a qualidade do seu trabalho. A segurança proporcionada (...) irá ser aperfeiçoada à medida que as diferenças entre os países vão sendo ultrapassadas”⁴⁴[tradução nossa].

⁴² No original: “The objective of an audit, according to the definition adopted by the International Federation of Accountants (IFAC), is to enable the auditor to express an opinion whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an identified financial reporting framework. Within the European Union, most enterprises are subject to national laws on financial reporting which comply with the EU accounting directives, the objective of which is to ensure that accounts present a true and fair view. The auditor’s opinion enhances the credibility of the accounts. The greater reliance which can be placed on accounts as a consequence of their having been audited enhances the decisions made on the basis of those accounts. (...) The audit, therefore, is an important element in the functioning of any market economy, such as that in the European Union (FEE, 1996:11).

⁴³ No original: “FEE considers that the statutory audit protects the public interest across Europe in the way that national legislators intended when they required approved auditors to report their opinion on annual and consolidated accounts presented by certain companies. Furthermore, the assurance offered by audited accounts enhances confidence between those involved in the affairs of an enterprise, both at home and in other Member States of the European Union, and is thus a powerful stimulus to the completion of the single European market. FEE also considers that the role of the statutory auditor is substantially equivalent from one Member State to another within the European Union. Equivalence does not mean that the role is the same. Rather, it means that there is enough common ground for statutory audits to give comparable levels of assurance.” (FEE, 1996:4).

⁴⁴ No original: “Mere equivalence, in FEEs view, is not enough. Statutory auditors and their regulators continuously strive to improve the quality of their work. The assurance provided (...) will improve as differences between countries are overcome.” (FEE, 1996:4).

“A responsabilidade do auditor legal e o relatório que ele emite é definido pelo regulador (...) em cada EM. Esta regulamentação reflecte as tradições governativas e legislações comerciais únicas de cada país (...)”⁴⁵[tradução nossa].

Baseando-nos nas citações acima referidas, torna-se bastante clara a referência obrigatória da FEE sobre esta matéria. O seu trabalho tem abrangido diversos temas com referências directas ao auditor legal: a sua competência técnica e os recursos, o seu âmbito e cobertura, a sua nomeação, a sua independência e objectividade, a sua conduta, a sua responsabilidade e o seguro profissional, o exercício profissional internacional e o CQ obviamente, para apenas referir alguns.

No campo do CQ, é sua preocupação o destaque do CQ efectivo nas organizações profissionais, assim como o encorajamento no aperfeiçoamento dos seus métodos. Isto é, “apoiar os esforços realizados em todos os países europeus pela profissão, de modo a alcançar a convergência ao nível da metodologia em auditoria com referência à elevada qualidade e harmonização normativa. (...) O encorajamento das iniciativas de auto-regulamentação ajuda a reduzir as diferenças entre os países, melhora a qualidade e evita divergências entre a Europa e o resto do mundo”⁴⁶ [tradução nossa].

3.3. Os países da União Europeia e as diversas realidades nacionais

Do mesmo modo que a expectativa do público para com os auditores muda, também assim deve evoluir a auditoria. O IAPC do IFAC, que publica as ISAs, entende que as normas de auditoria estão em contínua evolução. Estas normas, resultantes de um trabalho contínuo do IAPC, definem os procedimentos a serem usados em relação a aspectos da auditoria.

As diversas representações nacionais que se concentram no IFAC, *a priori* assegurariam que as soluções fossem aceites globalmente. No entanto e apesar da influência dos organismos internacionais, as normas de auditoria são definidas a nível nacional e existem áreas com divergências. Estas divergências podem ser ocasionadas, conforme FEE (1998a), por diversas razões:

⁴⁵ No original: “A statutory auditor’s responsibilities and the reports he makes are set by the regulators, (...) in each Member State. This regulation reflects the unique traditions of corporate governance and commercial law in each country” (FEE, 1996:4).

⁴⁶ No original: “Support the efforts by the profession in all European countries to achieve convergence of audit methodologies on the basis of high quality, harmonised standards. (...) Encouragement of these self-regulatory initiatives helps to reduce differences between countries, improve quality, and avoid divergence between Europe and the rest of the world.” (FEE, 1996:9).

- Uma abordagem claramente diferente de um país europeu sobre um determinado assunto, relativamente a uma determinada norma já emitida⁴⁷;
- A existência de procedimentos nacionais já escritos que não totalmente idênticos a normas recém emitidas⁴⁸;
- A existência de normas nacionais sobre um assunto sobre o qual ainda não exista nenhuma norma⁴⁹.

“Os regulamentos da União Europeia permitiram algum grau de harmonização no que se refere à regulamentação governativa da auditoria legal e da divulgação da informação financeira, levando em alguns casos a reformas significativas, mas não levaram na prática a uma uniformidade. Por conseguinte, as aproximações aos regulamentos que foram desenvolvidos em resposta a considerações puramente nacionais, em termos de carácter mantiveram-se essencialmente e distintamente nacionais.”⁵⁰[tradução nossa].

No caso específico do CQ, como consequência e conforme poderemos constatar, continuam a detectar-se divergências de EM para EM em alguns aspectos. Cada realidade será explicada no próprio contexto nacional.

3.3.1. Alemanha

FEE (1998a) observa que a emissão das normas de auditoria são realizadas pelo *Institut der Wirtschaftsprüfer* (IDW) assim como, acrescenta Endres e Dickmann (2001), as instruções referentes ao comportamento ético e conduta profissional. Este Instituto, fundado em 1930⁵¹ e único instituto profissional deste país membro da FEE, dispõe de um Comité Técnico Principal e um Comité Técnico Especializado (para os sectores de actividade específicos como a área bancária ou seguradora, apenas para referir alguns) sobre os quais recai a responsabilidade da emissão das normas de auditoria. É predominantemente constituído por *Wirtschaftsprüfer* (que constitui o título profissional oficial definido para a realização de todo o tipo de auditorias legais), apesar de estar previsto o convite de outros indivíduos com conhecimentos específicos em determinados

⁴⁷ São exemplos: ISA 510, ISA 550, ISA 700, ISA 710 e ISA 720.

⁴⁸ São exemplos: ISA 200, ISA 400, ISA 401, ISA 402, ISA 500, ISA 501 e ISA 530.

⁴⁹ Na altura do estudo, foi referenciado pelo autor temas relacionados com a responsabilização do auditor legal, normas para indústrias específicas e normas de aplicação geral como a condução de auditorias obrigatórias conjuntas e a condução de auditorias de grupo a demonstrações financeiras consolidadas.

⁵⁰ No original: “EU regulation has achieved some degree of harmonisation of Member States’ regulatory regimes governing financial reporting and statutory auditing, and in some cases has led to significant reforms, but it has not led to uniformity in practice. Thus, approaches to regulation which had developed in response to purely national considerations remained primarily and distinctively national in character.” (FEE, 1996:12).

⁵¹ Para FEE (1998a) este organismo foi fundado em 1930; no entanto, FEE (2000) refere 1931 para o mesmo acontecimento.

em determinados sectores, se considerado oportuno. Deste modo, comenta FEE (2000), consegue garantir que todas as perspectivas sejam adequadamente reflectidas. Estes profissionais podem igualmente realizar serviços de contabilidade, consultadoria, fiscalidade e administração de bens, sendo, no entanto, estas actividades incompatíveis caso se apliquem ao mesmo cliente da auditoria.

O IDW, apesar de atender à sua própria realidade nacional, esforça-se ao máximo para implementar as ISAs no seu normativo nacional. FEE (2000) faz referência a um estudo comparativo realizado em 1998 pelo IDW, em que este organismo demonstra que, de um modo geral, as normas de auditoria alemãs obedecem às ISAs. O processo que antecede o surgimento das normas nacionais inicia-se com a publicação de uma versão provisória nos jornais técnicos, de modo a que os seus membros e outras partes interessadas o possam comentar. De seguida, a versão transitória é levada à consideração do seu Comité Técnico, sendo posteriormente publicada. Este organismo publica dois tipos de documentos, que são equiparados a normas, denominados de *Fachgutachten* e *Stellungnahmen*. É a legislação alemã que contempla o objectivo geral aquando a realização de uma auditoria assim como os direitos e a autoridade dos auditores. FEE (2000) informa que a legislação contempla o conteúdo básico do relatório do auditor, nada referindo sobre o planeamento e condução da própria auditoria. Por isso, esta orientação cabe ao IDW.

Ao contrário do que se passa na emissão das normas, de acordo com Endres e Dickmann (2001), a profissão de auditoria pode ser desempenhada pelos associados de dois organismos profissionais. Para o IDW com cerca de 8.200 associados (em 2001), a inscrição é voluntária e comporta as responsabilidades acima referidas. Para o *WirtschaftsprüferKammer*, (WPK), fundado em Janeiro de 1961, actualmente com cerca de 19.000 *Wirtschaftsprüfer*, a inscrição para a execução de auditorias legais é obrigatória e é este o organismo responsável pela supervisão disciplinar, CQ e registo profissional. Todos os auditores estatutários são obrigatoriamente membros do WPK, conforme veio a ser confirmado na resposta à terceira questão do primeiro grupo.

Referem os autores acima citados que a sua admissão está aberta a todos aqueles que detenham um curso de ensino superior, tenham exercido uma actividade profissional como auditores durante cinco anos ou que consigam demonstrar um nível equivalente de experiência prática profissional, e que tenham passado um exame. A resposta obtida no questionário sobre esta matéria⁵², não é coincidente. Actualmente, é-nos referido a exigência de admissão num exame, ausência de registo criminal e seguro profissional.

⁵² Referimo-nos à questão quatro do primeiro grupo (Âmbito Geral) do questionário.

Relativamente ao título profissional, gostaríamos de alertar que nem todos os autores pensam da mesma maneira, relativamente às competências das classes profissionais. Alguns entendem que apenas os *Wirtschaftsprüfer* podem realizar auditorias legais, uma vez que e como acima referimos, é este o nome profissional oficial definido para a realização de todo o tipo de auditorias legais, para além de ser o nome do associado do WPK. Mas os *Wirtschaftsprüfer* inscritos no WPK não são os únicos que podem actuar como auditores das empresas obrigadas à publicação das suas demonstrações financeiras. Um dos organismos contactados referiu-nos que as auditorias legais às demonstrações financeiras podiam ser igualmente realizadas pelos *Vereidigte Buchprüfer*, *Wirtschaftsprüfungsgesellschaften* e *Buchprüfungsgesellschaften*.

O motivo da confusão é simples de explicar. Os quatro grupos de profissionais são obrigados a inscreverem-se no WPK para realizar auditorias legais, o que implica que para o fazerem devem preencher os requisitos definidos. Aos restantes profissionais não inscritos caberá a execução de auditorias com fins especiais e alguma investigação que seja solicitada ou numerosos serviços contabilísticos. Enquanto alguns autores entendem que com a inscrição passam automaticamente a serem denominados de *Wirtschaftsprüfer* (por estarem inscritos), outros entendem que apenas se inscrevem lá para poderem exercer a auditoria legal e que desejam manter o título da outra associação a que pertencem. É que estes dois últimos conjuntos de profissionais (*Wirtschaftsprüfungsgesellschaften* e *Buchprüfungsgesellschaften*) são os associados das duas firmas de auditoria (*Wirtschaftsprüfungsgesellschaft* e *Buchprüfungsgesellschaft*) detidas pelos *Wirtschaftsprüfer* e *Vereidigte Buchprüfer*.

A concorrência entre os *Wirtschaftsprüfer* e os *Vereidigte Buchprüfer* (que constituem, de facto, as duas profissões de auditores) está contudo limitada, uma vez que os primeiros não se encontram limitados pelo tamanho das empresas que auditam, ao contrário dos segundos que apenas podem abranger auditorias também legais, mas às médias empresas.

Relativamente ao CQ, FEE (1998b) refere que os organismos profissionais emitiram uma declaração conjunta para o efeito com um enfoque especial para o Controlo interno de Qualidade. Nesta declaração, as políticas e procedimentos implementados são aplicados a todos os serviços realizados pelos profissionais, denominadamente auditoria, serviços de foro fiscal ou outros serviços de consultadoria. O WPK tem a responsabilidade legal de supervisionar os deveres dos seus membros. Esta supervisão, realizada por um grupo de indivíduos com essa incumbência a tempo inteiro, é realizada sobretudo através de revisão das demonstrações financeiras publicadas e relatórios de auditoria com a legislação em vigor.

A maioria dos desvios detectados nesta análise refere ainda o mesmo autor, resulta de desvios da legislação contabilística ou de auditoria que são habitualmente sanados com um escl-

esclarecimento do auditor responsável à inquirição do próprio organismo. É com base na explicação dada pelo auditor que o WPK vai decidir sobre a necessidade de obtenção, ou não, de esclarecimentos adicionais, extrapolando assim sobre o cumprimento dos princípios geralmente aceites de auditoria.

O método utilizado é o *peer review* idêntico ao definido na recomendação da CE. De acordo com a informação fornecida por um dos organismos contactados, nomeadamente a legislação de base ao sistema de CQ, pudemos verificar que os examinadores para o serem, precisam de cumprir três requisitos: três anos de actividade na área, conhecimento do sistema de CQ e isenção de medidas disciplinares em tribunais. Necessitam igualmente de realizar e obter aprovação num curso de treino específico com um mínimo de 16 unidades de 45 minutos cada. Dados, aliás, confirmados com as respostas obtidas à quarta questão do grupo dois e segunda questão do grupo quatro do questionário. O sistema de monitorização é igualmente levado a cabo neste país.

Actualmente, o WPK e o IDW estão em discussão relativamente à implementação de um sistema de revisão da qualidade, que irá proporcionar a supervisão dos seus membros através de revisão directa no local da organização das empresas de auditoria e da execução de determinadas auditorias. O motivo que tem impedido a sua implementação, esclarece ainda FEE (1998b), prende-se com questões de quebra de confidencialidade.

As respostas obtidas permitem-nos ainda destacar algumas informações singulares, nomeadamente: o número de controladores-relatores depender do “tamanho” da firma que será sujeita ao CQ ou do processo que foi seleccionado, o critério de selecção das firmas a serem controladas ser realizado em função do risco e a remuneração do controlador-relator ser suportada pela própria firma ou individuo que é controlado. Apesar de se ter registado em outros países esta característica, não deixa de ser invulgar a selecção do controlador-relator caber a quem vai ser revisto (firma ou individual).

3.3.2. Áustria

A criação de normas e orientações de auditoria, explica FEE (1998a), são da responsabilidade do *Fachsenat fuer Handelsrecht und Revision des Institutes fuer Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organization des Kammer der Wirtschaftstreuhänder*, o que quer dizer “Senado responsável pela Legislação Comercial revisto pelo Instituto para Administração Fiscal e Industrial e a Câmara dos Auditores”. Robol (1997), reduzindo, refere ser ao *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (KWT) que cabe a emissão das normas (*Fachgutachten*) de auditoria, dos prin-

de auditoria, dos princípios contabilísticos, assim como todos os assuntos relacionados com esta área ou fiscalidade.

Os seus membros são bastante incentivados a usá-las; no entanto, tanto estas como as emitidas pelo *Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer* (IWP) – Instituto dos contabilistas públicos austríacos – não são de aplicação obrigatória. FEE (1998a) não partilha desta opinião, referindo que o cumprimento das normas de auditoria emitidas pelo KWT é obrigatório para todos os auditores, devendo esta obrigatoriedade aos regulamentos da própria profissão e não da legislação comercial ou fiscal em si. Acrescenta que qualquer afastamento das normas deverá ser justificado pelo auditor.

As ISAs são entendidas como bases indicadoras para futuras normas nacionais, uma vez que, sempre que ocorrerem divergências entre o seu conteúdo e os interesses nacionais, surgirá uma nova doutrina nacional com as respectivas adaptações. Antes da *Wirtschaftstreuhänderkammer* (anterior KWT) dar a sua aprovação final, divulgando assim o novo regulamento, os membros da profissão são convidados a emitirem a sua opinião.

O *Fachsenat* (Senado o qual acima já fizemos referência, igualmente designado de Parlamento) consiste num conjunto de contabilistas profissionais, eleitos pela Direcção do KWT, com o objectivo de funcionar como órgão consultivo. Foram os seus próprios estatutos que, em 1955, lhe conferiram a autoridade que agora desempenham.

O objectivo da auditoria legal, assim como a sua autoridade e direitos, estão esclarecidos no Código Comercial que especifica igualmente a forma e o conteúdo da opinião de auditoria.

Todas as auditorias estatutárias, garante-nos Robol (1997), devem ser realizadas por auditores com qualificações profissionais austríacas. Acrescenta o mesmo autor que as demonstrações financeiras anuais, devem ser examinadas por um *Wirtschaftsprüfer*, ou seja, um contabilista público independente austríaco. Podemos assim apurar que os associados de ambas as organizações estão habilitados para o exercício da revisão legal.

A actividade contabilística está intimamente ligada à actividade da auditoria e é governada por um organismo autónomo representado pela KWT, cujos membros em 1997 ascendiam aos 5.000. A união notória entre a contabilidade e auditoria tão referida em diversa bibliografia, aliada ao que acima narrado e ao facto de ambas as organizações serem associadas da FEE, leva-nos a inquirir as duas. Para fazer parte do KWT, os candidatos estão sujeitos à realização de exames que condicionam o tipo de qualificação que vão atingir. Os *Steuerberater* (cerca de 3700 – dados de 1997), que são os consultores fiscais, não obstante terem aptidão para realizar contabilidade e serviços fiscais, não o estão para as auditorias. Os *Buchprüfer* (cerca de 400 – dados de 1997), que executam contabilidade, assessoria fiscal e auditorias a todas as empresas, excepto as cota-

empresas, excepto as cotadas em Bolsa. E, finalmente, o *Wirtschaftsprüfer* (cerca de 900 – dados de 1997), que são os denominados auditores e consultores fiscais, que podem executar contabilidade, assessoria fiscal e auditoria a todas as empresas.

FEE (1998b) curiosamente comenta que o maior esforço de CQ realizado na Áustria, está concentrado nos procedimentos internos das próprias empresas de auditoria e que à data do estudo, não registava nenhum requisito, planos para a monitorização ou revisão ao par pelo Organismo Profissional.

Idêntico ao apurado na Alemanha, também na Áustria cabe ao futuro controlado a determinação do quem o vai rever, assim como a data do seu controlo. Outra peculiaridade consiste na admissão voluntária ao IWP – organização cujos profissionais podem realizar auditorias legais – e consequente repercussão dessa voluntariedade. Isto é, de acordo com o próprio instituto, como apenas cerca de 80% dos auditores austríacos são membros do IWP, os restantes 20% dos profissionais estão não são sujeitos a CQ.

3.3.3. Bélgica

De acordo com Timmermans (1997), corroborado por FEE (1998a), o único organismo reconhecido de auditoria é o *Institut des Reviseurs d'Entreprises* (IRE) igualmente conhecido por *Instituut der Bedrijfsrevisoren* que com cerca de 800 membros (dados de 1997) têm a autoridade na emissão de normas de auditoria, o direito exclusivo de auditar e actuar como *commissaires* (denominação nacional para auditor). Por estas razões, estes profissionais tem poderes ilimitados para supervisionar e inspeccionar todas as operações da empresa e relataram aos accionistas. Este poder, apesar da existência das normas remontar a ano de 1976, foi-lhes reconhecido apenas em 1985. Para além do IRE, também o *Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux* igualmente conhecido por *Instituut van de Accountants en de Belasting Consulanten* são associados do FEE.

Estas normas são determinadas por um Comité Técnico, cujos membros são nomeados pela Direcção do IRE, e compõem-se de auditores e secretariado. Aquando do surgimento de uma ISA, o Comité Técnico considera-a como uma norma provisória, publicando-a na sua *newsletter* de modo a recolher comentários. Após a recolha e tratamento dos comentários, a Direcção do IRE aprova a nova versão, revista, submetendo-a ao *Conseil Supérieur du Révisorat et de l'Expertise Comptable* que equivale a um Órgão consultivo. Este Órgão Superior, constituído por diversos representantes tanto a nível académico como industrial, tem a responsabilidade de emi-

responsabilidade de emitir um comentário sobre a nova norma, sem o qual a Direcção do IRE não dará a aprovação final.

Apesar de não tão numerosas, as normas de auditoria são semelhantes às normas aplicadas nos países europeus. Assim como em Portugal, no caso de auditarem instituições bancárias ou empresas seguradoras, deverão estar cumulativamente inscritos nos organismos reguladores respectivos.

A Direcção do IRE pode emitir três tipos de documentos:

- Normas – que constituem os princípios geralmente aceites e que devem ser sempre aplicados;
- Recomendações – que correspondem a um relatório com a explicação das boas práticas profissionais em determinada matéria, cujo desvio por parte de qualquer auditor deverá ser justificado;
- *Avis du conseil et notes techniques* – que estabelecem linhas directrizes, por vezes só aplicadas a sectores específicos de actividade.

A obrigatoriedade da aplicabilidade das normas e recomendações aquando da condução do trabalho de auditoria surge por Decreto em 1994. Deste modo, estas normas não só passam a ser aplicáveis a todas as auditorias mas também são reconhecidas pelos tribunais no caso de ser necessário testar o cumprimento das obrigações profissionais por parte do auditor.

A especificação do conteúdo mínimo no relatório de auditoria e a obrigatoriedade sobre a menção da qualificação ou não do relatório vem estabelecido na Legislação Comercial. No entanto, esta legislação é omissa no que se refere à metodologia a ser usada ou na definição dos objectivos da auditoria.

A selecção do profissional para executar a auditoria pode ser feita com base na lista que está disponível no *web-site* do instituto e a sua designação para além da acima indicada, pode igualmente ser de *bedrijfsrevisor* ou *réviseus d'entreprise*.

Sobre o CQ, FEE (1998b) refere que o IRE tem orgulho especial nos procedimentos de revisão ao par e na revisão de CQ externa que adopta para lidar com questões disciplinares. A realização da revisão ao par é condicionada aos “pares” que tenham 7 anos de experiência mínima na área da auditoria legal. Posteriormente, é-lhes facultado um curso de preparação para desempenharem esta nova função. O relatório que constitui o resultado final do CQ é previamente discutido com o controlado antes de ser enviado à Comissão. Não obtivemos resposta ao questionário.

3.3.4. Chipre

De acordo com Philippou (1994) apesar de não existir nenhuma exigibilidade estatutária de que as contas das empresas sejam auditadas, as empresas aquando da sua constituição que estejam obrigadas a usar o Código Comercial devem nomear um auditor ou auditores independentes, não obstante existir, em certos casos, legislação relevante que exija auditoria às contas.

Os *Enkekrimenos Logistics* (denominação para quem realiza auditorias) criaram o seu próprio organismo, denominado *Institute of Certified Public Accountants of Cyprus* (ICPAC), membro da FEE, cujos 1659 membros (a 31 de Dezembro de 2003) são obrigados a cumprir as *International Auditing Standards* (IAS) e as *International Auditing Guidelines* adoptadas por eles. As técnicas de auditoria estão, de acordo com o mesmo autor, bem estabelecidas no seio profissional.

De acordo com este instituto, único e responsável pela criação da legislação, transposição e supervisão nesta área, para ser reconhecido como auditor tem de se possuir obrigatoriamente as qualificações definidas para tal, de acordo com os países da UE. Desde Dezembro de 2002, acrescenta o ICPAC, foi criado um *Joint Examination Scheme* com a *Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA) do Reino Unido, em que aqueles que obtiverem aprovação poderão inscrever nos dois organismos. De qualquer modo, refere ainda Philippou (1994) que a inscrição em qualquer um dos reconhecidos organismos do Reino Unido ou outro EM nesta matéria é suficiente para exercer a função de auditoria legal em Chipre.

O seu regulamento de CQ, apenas introduzido em Outubro de 2001, resultou da transposição da respectiva IAS, pelo que, à excepção do exame à concordância das demonstrações financeiras publicadas pelas empresas públicas às IAS, não executam nenhum controlo adicional aos mencionados nas normas. Este controlo apenas é executado a pedido da Bolsa de Chipre.

Apesar de já se encontrar em vigor este regulamento, a sua aplicação prática ainda está a ser estudada pelo ICPAC. A partir de 2005, todos os auditores em exercício em Chipre terão de realizar um teste de aptidão relativamente a Direito Comercial e Fiscal nacional, de modo a poderem continuar a exercê-las.

A parceria do ICPAC com a ACCA, vai mais além da possibilidade do profissional ingressar nos dois organismos simultaneamente. Não só o CQ do ICPAC foi adjudicado à ACCA mas também, em Junho de 2004 o ICPAC realizou um acordo com a ACCA para a implementação de um sistema de licenciamento e regulação das empresas de auditoria de modo a corresponder ao exigido pela CE. Conforme este acordo, a ACCA irá aconselhar o ICPAC no processo de

processo de regulamentação de procedimentos e irá realizar visitas aos auditores em sua representação. Esta situação foi provocada pela admissão do Chipre à UE e consequente exigência dos EM regularem a actividade de auditoria. As respostas obtidas, afirma o próprio ICPAC, reflectem o que esperam estar em vigor.

A forte ligação do ICPAC com as organizações anglo-saxónicas, especialmente a ACCA, faz com que os profissionais do ICPAC sejam igualmente conhecidos mesmo a nível nacional (no Chipre) por *Qualified Chartered* ou *Certified Accountants*.

3.3.5. Dinamarca

Para Haaning (1999), sempre que uma auditoria é obrigatória/legal, deverá ser executada por um de dois tipos de profissionais: os *Statsautoriseret Revisor* (conhecidos igualmente por *Danish state-authorized public accountant*) ou pelos *Registreret Revisor* (conhecidos também por *Danish registered public accountant*). O reconhecimento, independência, direitos e obrigações são geridos autonomamente pelos seus dois organismos: *Foreningen af Statsautoriserede Revisorer* (FSR) e *Foreningen af Registrerede Revisorer* (FRR), respectivamente. Apenas o primeiro é membro da FEE. No caso de empresas que estejam cotadas em bolsa, estas devem ser auditadas por dois auditores estatutários independentes, tendo um deles de ser *Statsautoriseret revisor*.

Constituído em 1974, é através do *Revisionsteknisk Udvalg* (ou *Accounting and Auditing Technical Opinion Committee* como similarmente é conhecido) – comité do Organismo Profissional Dinamarquês FSR – que se procede à emissão das normas. Constituído por 7 *state authorised public accountants* eleitos pelo FSR, mais refere a FEE (1998a) que cabe a este comité a responsabilidade e autoridade na produção de linhas orientadoras para a contabilidade e auditoria (*revisionsvejledninger*), autoridade essa que lhes foi confiada pelo próprio Organismo.

Apesar de não haver qualquer obrigatoriedade por parte da administração fiscal em apresentar as demonstrações financeiras auditadas, verifica-se uma preferência por estas. No entanto, os auditores dinamarqueses não registados no Instituto podem igualmente emitir uma opinião às demonstrações financeiras, que não obstante o seu conteúdo, continuarão a ser consideradas como não auditadas.

Só aos auditores estatutários é que lhes é exigido o respeito e cumprimento das normas de auditoria geralmente aceites ao executar o exame às demonstrações financeiras.

Uma particularidade deste país é que, depois de completa a auditoria, o auditor deve preparar uma “minutas de auditoria” que servirão de comunicação oficial ao conselho de administração. Estas minutas devem ser assinadas pela administração, como forma de comprovar que tiveram conhecimento do que foi detectado. Outro detalhe é que estas minutas não são apresentadas exclusivamente ao conselho de administração, podendo ser solicitadas, ainda que com especial pedido, por determinadas entidades públicas, tais como a administração fiscal.

Estas linhas orientadoras, apesar de serem baseadas nas ISAs e habitualmente abordarem as normas de auditoria geralmente aceites, não têm o mesmo peso que as ISA em si. Estas normas nacionais são de aplicação obrigatória em todas as auditorias. No entanto, esta obrigatoriedade não advém expressamente da legislação dinamarquesa, mas antes da própria moldura legal das normas de auditoria geralmente aceites. A legislação esclarece a forma e o conteúdo do relatório de auditoria, assim como os direitos e a autoridade dos auditores e, até certo nível, os objetivos da própria auditoria.

De acordo com os estatutos, aquando da preparação de alguma norma, o FSR é obrigado à emissão de uma versão provisória para consulta e comentários dos seus membros, no mínimo por 3 meses. Após este período, uma aprovação por 5 dos 7 elementos é suficiente para a ratificar. No entanto, se uma maioria simples na Assembleia-geral Anual do FSR votar favoravelmente à sua rejeição, a norma será afastada.

O CQ do trabalho de auditoria, de acordo com um dos membros do IFAC contactados, é baseado apenas no *peer review*, e essa tarefa caberá a cada um dos Institutos. FEE (1998b) refere que foi em 1994 que o FSR introduziu arranjos para o CQ dos seus membros, estando tanto as empresas como os profissionais individuais sujeitos às visitas de revisão dos seus “pares”. Este trabalho é supervisionado pelo Comité do CQ do FSR. Para o FRR, o CQ foi introduzido em Janeiro de 1998. Os mecanismos de CQ utilizados por este instituto (FRR), são semelhantes ao FSR e dirigem-se primariamente a firmas. Este trabalho, que é supervisionado pelo Comité de CQ do FRR, requer a participação num treino específico. Prevê-se num futuro próximo, acrescenta o instituto acima referido, a criação de uma agência supervisora que assumirá a responsabilidade do CQ.

Outro pormenor é que também neste país, e em termos de CQ, cabe ao controlado a selecção do seu controlador-relator.

3.3.6. Eslováquia

Para Best (2002), a auditoria é regulada pelo *Act on Auditors* de Outubro de 1992 e a responsabilidade para o seu desenvolvimento e regulamentação foi entregue aos *auditorov* organizados na *Slovenska komora auditorov* (SKAU). Um novo *Accounting Act* proposto para ser válido em 2003, define que as empresas deverão começar a usar as IAS. As empresas neste país gozam de alguma liberdade/particularidade tanto a nível de auditoria como a nível contabilístico. Referimo-nos, por exemplo, à auditoria às demonstrações financeiras ou ao relatório anual que devem ser realizados até ao prazo de um ano após o exercício a que dizem respeito, e não durante o exercício como acontece em Portugal.

Em termos contabilísticos, acrescenta o mesmo autor que os contabilistas gozam de uma utilização livre da numeração contabilística. Ou seja, as empresas têm liberdade de usar a numeração que entenderem mais adequada ao executar a contabilização. São obrigadas, no entanto, a conseguir ligar as contas que usam às preconizadas na legislação contabilística caso esta informação lhes venha a ser solicitada, podendo para tal, recorrer a uma “simples” tabela de conversão.

Apesar da SKAU, organização profissional associada ao FEE, ter sido constituída em Setembro de 1992, só em Novembro de 2000 é que criou a sua Comissão de CQ.

3.3.7. Eslovénia

Proveniente da Associação Privada de Contabilistas, Tesoureiros e Auditores, o *Slovenian Institute of Auditors* ou *Slovenski Institut za Revizijo* na nomeação nacional (SI-Revizija) adquiriu em 1993, relata FEE (1998b), o estatuto de organização autónoma e independente. Desde 1994, conforme FEE (1998a), a responsabilidade pela emissão das normas de contabilidade e auditoria.

Esta função recai sobre um conjunto de cinco membros que constituem o seu Comité de Auditoria. Estes cinco elementos são eleitos pelos restantes membros inscritos no Instituto. De acordo com o mesmo autor, este organismo associado à FEE, é o único que controla estas actividades no país e o método de controlo utilizado resume-se à monitorização dos seus membros (os *pooblasteni revizor*).

As ISAs são aplicadas na íntegra na Eslovénia, não havendo lugar a qualquer diferença resultante de adaptações devido ao normativo nacional. Assim, o papel do Comité caracteriza-se

pela emissão de opiniões ou explicações sobre as normas de modo a esclarecer dúvidas sobre a sua transposição à realidade nacional.

Por força dos próprios estatutos do SI-Revizija, as normas são obrigatoriamente aplicadas a todas as auditorias legais, não sendo aceites as divergências para além das especificadas pelo seu Comité de Auditoria. Assim sendo, apesar das referências à auditoria no que se refere à forma e conteúdo da opinião do auditor e dos seus direitos e autoridade, não é a legislação Eslovena que obriga a sua aplicação.

Recentemente, menciona FEE (2000), com a proposta da Nova Lei de Auditoria a responsabilidade para a emissão das normas de auditoria irá recair sobre o Conselho de Auditoria do SI-Revizija que, constituído por nove elementos, irá substituir o Comité de Auditoria estabelecido por cinco. Estes nove membros serão decompostos pelo Director do SI-Revizija, 5 membros do SI-Revizija e 3 representantes dos interesses públicos.

FEE (1998b), apesar de identificar a publicação de uma tabela de monitorização dos auditores e das firmas de auditoria em 1995, refere que o CQ registou o seu início em 1996 e desde essa data que é constituído por revisões ao par, tanto a nível de auditores individuais como ao nível de firmas de auditoria, contando para as revisões às firmas, adiciona, com as orientações em parceria da ACCA. A passagem de cinco para nove elementos do Comité de Auditoria, deu lugar a uma nova Comissão de CQ datada de Novembro de 2001. Ambas as informações, número de elementos e data, são corroboradas pelas respostas à segunda e terceira questão do terceiro grupo do questionário.

3.3.8. Espanha

De acordo com FEE (1998a) e corroborando Pinedo (1993), foi com a Lei de Auditoria de 1988 que o ICAC, organização autónoma ligada ao Ministério das Finanças, foi empossado para a emissão das normas de auditoria. Assim como em Portugal, as auditorias legais são exigidas a todas as empresas que atinjam determinados requisitos, e estas deverão ser conduzidas por profissionais qualificados que tenham sido oficialmente reconhecidos pelo ICAC, organismo responsável pelo governo espanhol para a supervisão da contabilidade e auditoria. No entanto, antes de as emitir, deverá reunir o consenso dos diversos organismos profissionais (*Instituto de Auditores-Censores Jurados de España – IACJCE; Registro de Economistas Auditores – REA e Registro General de Auditores de Cuentas – REGA*) e estar de acordo com os princípios gerais reconhecidos pelos EM da UE.

O processo da sua criação é sujeito a diversas etapas. Habitualmente, os Comités Técnicos dos três organismos (IACJCE, REA e REGA) esboçam as normas passando-as para o ICAC para sua publicação. Caso não o façam, o ICAC pode preparar as suas próprias normas. De seguida, as normas são revistas por um comité, conforme Combarros (2003), constituído por 12 elementos⁵³.

Depois deste processo, as normas são publicadas no *Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas* (BOICAC) assumindo validade após 6 meses da sua publicação. Sempre que possível, as normas são baseadas nas ISAs correspondentes. Aliás o ICAC, juntamente com os outros três organismos profissionais, criou uma comissão para a revisão das normas existentes e o seu estudo para posterior e maior aproximação com as ISAs existentes. As normas de auditoria, semelhantes às dos Reino Unido, são de aplicação legal obrigatória e contém princípios básicos, procedimentos e aplicações de auditoria.

Para além das normas, e de carácter não obrigatório, os organismos também preparam recomendações e orientações. A legislação nacional recai sobre os objectivos da auditoria assim como o conteúdo do relatório e os assuntos sob o qual deve incidir, deixando ao profissional a metodologia a aplicar.

Relativamente à prática da auditoria, ficou definido que os auditores devem ser nomeados por um mandato com um mínimo de três anos, não podendo exceder os três mandatos. Assim como em Portugal, também em Espanha, as empresas cotadas em bolsa devem nomear auditores independentes. Conforme FEE (1998b) cabe também ao ICAC para além do poder disciplinar e a responsabilidade sobre a auditoria legal, a manutenção do *Registro Oficial de Auditores de Cuentas* que constitui o registo oficial dos *auditor de cuentas* (auditores).

Quanto aos organismos que regulam e orientam na área de contabilidade e auditoria (não a emissão de normas como anteriormente nos referimos), este país conta com três institutos: o ICAC constituído por economistas e o responsável pela coordenação da profissão e formulação, entre outros, dos princípios contabilísticos e normas de auditoria; o IACJCE constituído por contabilistas e auditores e é o único organismo deste país, membro da FEE; e a *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* fundada por proeminentes membros da contabilidade, indústria e universidade, que promove a competência técnica nas normas contabilísticas e proporciona os fóruns necessários para a discussão e investigação de assuntos de interesse fulcral.

⁵³ Os 12 elementos são o presidente do ICAC (nomeado pelo Governo Espanhol), 5 elementos propostos pelo presidente do ICAC e nomeados pelo Ministro das Economia (representantes do Banco de Espanha, do Ministério das Finanças, Direcção Geral de Seguros, o Tribunal de Contas, Bolsa de Valores) e 6 membros propostos pelos organismos profissionais.

Apesar dos esforços que se têm vindo a desenvolver no sentido da harmonização, cada Instituto ainda dispõe, de um modo geral, do seu próprio conjunto de exames para a admissão no REGA (único registo oficial de auditores legais). Referimos de um modo geral uma vez que, actualmente, ainda só foi possível harmonizar o primeiro exame.

Uma das notas curiosas referenciadas por um dos organismos contactados foi que, apesar de em termos de auditoria estatutária esta ser executada por profissionais que cumpram a 8ª Directiva e estejam registados, a área da contabilidade não se encontra regulada, no sentido em que qualquer pessoa com qualquer nível de estudos pode executá-la. Isto obviamente influenciará a qualidade da contabilidade o que consequentemente terá repercussões na área da auditoria, tanto a nível de tempo despendido, como de quantidade e gravidade dos erros detectados.

Para além do limite de mandatos acima referido, o CQ conta ainda com um sistema de monitorização e revisão ao par. Quanto às infracções resultantes de um trabalho menos bom, estão definidas como de direito público apesar de a competência sancionadora corresponder exclusivamente ao organismo tutor que em matéria de auditoria, e desde 22 Novembro de 2002, é o ICAC. A obrigatoriedade de reportar ao ICAC os resultados do CQ deve-se à sua responsabilidade em controlar toda a actividade de auditoria. Cada organização (IACJCE ou AECA) tem a responsabilidade de executar o CQ aos seus membros. E sem prejuízo das definidas no âmbito deontológico, as infracções serão sempre as tipificadas pela Lei da Auditoria das Contas. Em suma e de acordo com a resposta obtida na questão sobre esta matéria, as sanções serão concretizadas pelo comité Directivo da Corporação Profissional proposto pela Comissão Nacional de Deontologia⁵⁴.

Sobre as infracções, é interessante reparar que, no entender de Gutiérrez (2001), mesmo que um profissional seja sujeito à expulsão como membro de uma determinada associação, por si só, não o impede de exercer a sua profissão, uma vez que, para a exercer, não necessita de estar inscrito em nenhuma organização. Apenas necessita de estar inscrito no REGA e para de lá ser excluído teria de cometer uma infracção classificada, pela legislação de auditoria, como de grave. O autor acrescenta que, até à data⁵⁵, nunca tal aconteceu.

Apesar desta aparente “impunidade prática”, é comumente aceite o elevado interesse em estar inscrito numa associação de profissionais de modo a permitir, acesso às diversas actividades formativas, ao seguro profissional e aos mecanismos de defesa que a própria associação coloca à disposição dos associados. Relativamente à publicação dos resultados do CQ, conforme Gutiérrez (2001), as sanções impostas aos auditores são publicadas no BOICAC. Futuramente,

⁵⁴ Referimo-nos à resposta da primeira questão do sexto grupo (Sanções) do questionário.

⁵⁵ O autor reporta-se a Março de 2001, data do artigo.

Futuramente, prevêem alargar a publicação a todas as actuações resultantes do controlo, de uma forma global, como refere a recomendação da CE.

Os institutos, para efeitos de CQ, realizam a monitorização dos seus associados recorrendo a pessoal com essa incumbência a tempo inteiro. Esses profissionais realizam análises de CQ à actividade de uma firma, ou ao auditor individual, a um trabalho concreto na sua totalidade ou apenas uma parte, recorrendo a entrevistas e questionários, assim como à análise documental. O método de selecção dos associados sujeitos a CQ é aleatório, conforme definido no plano anual criado para o efeito. Existe igualmente CQ voluntário que não acarreta vantagens particulares para quem o deseja.

3.3.9. Estónia

O *Estonian Auditing Standards*, em Setembro de 1994, promulgou o *Estonian Auditing Committee* que passou a ser o organismo estabelecido pelo Ministério das Finanças, representando cerca de 300 profissionais⁵⁶, com a incumbência da coordenação e desenvolvimento da profissão de auditoria, afirma-nos Kaarlep (1996). Estas tarefas incluem predominantemente a criação de normas profissionais e éticas assim como a concessão e revogação da licença para a sua execução. De acordo com informação obtida nos questionários, este organismo não associado à FEE e referido nacionalmente como *Riigikontroll*, foi originalmente fundado em 1918 terminando em 1940 com a adopção da Constituição Estalinista (ocupação da União Soviética). Apenas em 1990 foi restabelecido com a adopção do *State Audit Office Act*, seguindo-se em Setembro de 1994 a promulgação já acima referida.

Para fazer parte desta classe, o auditor deve passar um exame e possuir uma habilitação académica não inferior a um bacharelato e quatro anos de experiência profissional em contabilidade. Aqueles que reúnem estas condições passarão a ser considerados auditores “autorizados”, ou seja, *auditor*. Este país está repleto de novidades comparativamente às realidades que conhecemos. Neste campo, destacamos o facto de os auditores autorizados deverem, obrigatoriamente, auditar pelo menos duas empresas por ano, sendo-lhes retirada a licença para o exercício da actividade, caso não cumpram este requisito. Para nós, esta é uma forma bastante singular e eficaz de garantir a qualidade dos serviços prestados pelo auditor, impossibilitando assim que alguém atinja esta qualificação e não a exerça. E iniciando-a, deixe de a exercer.

⁵⁶ Dados de 1996.

Apesar das suas normas nacionais serem baseadas nas internacionais, denominadamente as do IFAC e do AICPA, poderíamos quase com toda a certeza afirmar que nada mais se repete com os países analisados. Kaarlep (1996) exemplifica-nos referindo o limite para a determinação da obrigatoriedade da auditoria às demonstrações financeiras estar indexado ao valor do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e não ao tipo de sociedade. Ou seja, as empresas cujo valor líquido das vendas exceda o dobro do limite para a obrigação de registo em sede de IVA, estão obrigadas a terem as suas contas auditadas (à data do estudo, o limite estava estipulado em Kroon (EEK) 250.000, o que à taxa de conversão do euro – € 1 = EEK 15.65 – resulta na quantia de € 15.974,44). A dispensa de auditoria obrigatória às empresas com um só proprietário, desde que o limite do volumes de vendas seja inferior a EEK 1 000 000, ou seja, € 63 897.76 é outro exemplo.

A não existência de uma Comissão de CQ e de um relatório final ainda que sumário do resultado dos CQ realizados, constituem indícios preocupantes para este novo EM naquilo a que se refere o CQ.

3.3.10. Finlândia

Conforme Selesvuo (1996), na Finlândia, do mesmo modo que os prazos e os documentos a entregar variam de empresa para empresa, o mesmo se passa com o “tipo” de auditor. As auditorias podem ser executadas por um membro de um dos dois Institutos profissionais existentes nomeadamente: o *Yhdistys – Föreningen CGR ry* (KHT) em que o auditor é um *public accountant* o que equivale dizer que é um *Keskuskauppakamarin Hyväksymä Tilintarkastaja* (estes são os auditores com mais peso e responsabilidade na Finlândia), ou o *Tilintarkastajat ry* (HTM) o que equivalerá a um *Kauppakamarin Hyväksymä Tilintarkastaja*. Consoante o tamanho da empresa a auditar (com base nos três indicadores frequentes em diversos países), apenas o *KHT auditor* ou os dois se podem candidatar a executar a auditoria. Do mesmo modo que em Espanha, também neste país os Institutos cujos membros realizam as auditorias legais são supervisionados. No entanto, na Finlândia esta tarefa cabe ao *Auditing Board* da *Central Chamber of Commerce* (WTC) que pertence ao KHT.

Para ambos os Institutos (KHT e HTM) a inscrição para exercer a profissão não é condicionada à inscrição de um de dois organismos profissionais existentes, apesar de a maioria pertencer a um. Este facto deve-se também ao facto de os profissionais não inscritos nos institutos serem igualmente controlados em termos de CQ por um deles. Aliás, para o exercício da audito-

da auditoria é obrigatório apenas a inscrição no registo oficial tutelado pelo Ministério do Comércio e da Indústria, sendo este registo cancelado aos 70 anos de idade do profissional. O *Auditing Act* de 1995, conforme nos foi transmitido pelo mesmo autor e confirmado por FEE (1998a), regula os auditores e as auditorias da Finlândia. No entanto, apesar de exigir ao auditor que execute o seu exame de acordo com boas práticas de auditoria, não existe nenhuma norma de auditoria cuja aplicação seja por si só obrigatória. Apenas serão compulsivas aquando a aprovação da WTC.

O HTM, comumente conhecido por *Auditors Association* – Associação de Auditores – foi fundado em 1951 e apesar de ser considerado o maior dos dois institutos representando a 31 de Dezembro de 2003 cerca de 960 associados, as suas competências apenas incluem auditorias externas e restantes trabalhos que, apesar de índole legal, são limitados em termos concorrenciais pelo tipo e/ou tamanho de entidade.

Conforme FEE (1998a), a associação profissional responsável pela emissão das normas, conservação e desenvolvimento da boa prática de auditoria, é o KHT (entendido na bibliografia internacional como o *Finnish Institute of Authorised Public Accountants* - Instituto Finlandês dos Contabilistas Públicos Autorizados) fundado em 1925 e que por si só constitui o mais antigo do País, para além de ser o sucessor do *Suomen Tilintarkastajainyhdistys* – *Finska Revisorsföreningen* que remonta a 1910. Conta hoje⁵⁷ com 697 auditores e é o único deste país associado à FEE.

As normas são inicialmente esboçadas por um conjunto de 5 a 6 auditores profissionais que constituem o Comité Normativo de Auditoria do KHT. Não existe nenhuma obrigatoriedade na consulta externa das normas de auditoria antes da sua provação pela Assembleia-geral. As normas de auditoria finlandesas constituem parte de um conjunto de informação que descreve todo o processo de auditoria. Estas normas definem princípios básicos os quais, após passagem pelo WTC, serão de aplicação obrigatória na condução da auditoria. No entanto, as normas são entendidas como não comparáveis com as ISAs. Recentemente, conforme FEE (2000), a direcção do KHT decidiu rever as normas de auditoria existentes e promover as ISAs na totalidade, fazendo as adaptações necessárias. Reportamo-nos a Novembro de 1999 com efectivação a 1 de Julho de 2000.

As recomendações emitidas pelo Instituto, ao contrário das normas, não são impostas cabendo a cada profissional a sua prossecução à prática. Apesar das normas por si, não possuírem autoridade legal directa, a legislação finlandesa faz referência directa à necessidade dos auditores agirem de acordo com as boas práticas de auditoria. A mesma legislação é bastante

⁵⁷ Reportamo-nos ao início de 2004.

objectiva na descrição dos objectivos da auditoria, os direitos e a autoridade dos auditores e o conteúdo do relatório por ele emitido.

Em termos de CQ, este sistema é organizado pelos comités de auditoria dos dois Institutos que não só estão sob a supervisão do Conselho de Auditoria do WTC, mas também colaboram de muito perto no que se refere ao desenvolvimento dos sistemas de CQ e reporte de informação. Na prática seguem a recomendação da UE sobre este assunto, ou seja, *peer review* e *monitoring*.

Apesar de este sistema de CQ ter a mesma estrutura para o KHT ou HTM, o primeiro instituto registou o começo em Janeiro de 1993, ao passo que o HTM iniciou apenas em Abril e cinco anos depois. O motivo deveu-se à necessidade do segundo instituto ter de preparar um programa de treino e desenvolver as “ferramentas” necessárias antes de poder levar a cabo o CQ. No caso de os auditores autorizados que não sejam membros de nenhum instituto, (acima apenas referimos que devem estar inscritos e não que são obrigados a estarem inscritos) estão igualmente sujeitos ao sistema de CQ de um dos Institutos. FEE (1998b) apresenta datas diferentes referindo que o KHT introduziu o *peer review* em 1 de Janeiro de 1998 e apenas por um período de teste de 2 anos. Sobre o HTM narra apenas que está igualmente a introduzir um sistema de controlo, mas que este controlo irá incidir mais sobre aspectos educacionais do CQ.

3.3.11. França

Para FEE (1998a), a emissão de normas de auditoria neste país é da responsabilidade da *Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes* (CNCC). Este organismo, criado em 1969 por decreto e sob a jurisdição do *Garde des Sceaux* (Ministério da Justiça - *Chancellerie*), delegando no seu Conselho Nacional, adopta as normas que lhe forem apresentadas pelo seu Comité das Normas Profissionais. Este Comité, que pode ascender a 40 pessoas é constituído maioritariamente por *Commissaires aux Comptes*, sendo os restantes lugares distribuídos por representantes de organismos profissionais com alguma ligação à profissão (Bolsa de Valores, por exemplo) e indivíduos independentes de reconhecido mérito em áreas específicas consideradas de interesse para o comité. Geograficamente, refere FEE (1998b), cada auditor legal ou firma de auditoria regista-se no Instituto regional da sua zona, denominado *Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes* (CRCC). A CNCC coordenada as actividades de todas as CRCC. Na criação ou revisão de uma norma, este comité tem a preocupação de ponderar a ISA existente (se a houver) com o intuito de procurar a conformidade. Não tem o hábito de criar versões provisó-

hábito de criar versões provisórias prorrogadas à ponderação de terceiros. Habitualmente, a versão não definitiva é enviada aos institutos regionais para uma revisão e excepcionalmente é transmitida ao Ministério da Justiça. A versão definitiva é então enviada ao Conselho Nacional para uma votação final.

O CNCC é o organismo oficial das auditorias legais, tem à sua responsabilidade a emissão e estabelecimento das normas e orientações de auditoria, zelar pela sua qualidade e, ocasionalmente, emitir a opinião em assuntos de contabilidade ou directamente relacionados com a divulgação da informação. Este organismo emite igualmente informações técnicas, sem o peso ou autoridade das normas, que se traduzem em orientações práticas adicionais com o objectivo de auxiliar a aplicação das normas já emitidas. A sua natureza e obrigatoriedade são descritas na declaração introdutória que habitualmente as acompanha. Apesar de, conforme FEE (1998a), se poder registar diferenças entre os princípios e procedimentos das ISAs e os nacionais, um estudo levado a cabo pela CNCC julga não serem de todo relevantes sendo os princípios básicos e os procedimentos essenciais são substancialmente cobertos pelas suas normas.

Mas Garlot (1995) relata que, em França, existe outro organismo de referência para além do CNCC. Refere-se à *Ordre des Experts-Comptables* (OEC) que representa a classe quando lida com organismos contabilísticos internacionais e é responsável pela emissão das recomendações (não obrigatórias) relacionadas com a contabilidade, ética e auditoria. Ambos fazem parte da FEE. Para além destes dois organismos existem outros igualmente responsáveis pela emissão de recomendações, mas não abordam a área da auditoria. O OEC implementou um sistema de CQ externo para monitorar as outras actividades regulamentadas em França, como por exemplo, as demonstrações financeiras consolidadas. (FEE 1998b).

A legislação francesa define de um modo geral os objectivos que devem estar na base da auditoria, assim como alguns princípios gerais a ter em consideração aquando da realização da auditoria e do conteúdo do relatório a emitir com a opinião do auditor. Os direitos e a sua autoridade também não foram descurados na legislação.

Cabe aos Conselhos Regionais, narra FEE (1998b), a selecção dos controladores-relatores e a responsabilidade pelo bom desenvolvimento do sistema de revisão ao par dos profissionais registados na CRCC. Aos auditores que irão realizar este CQ é exigido um mínimo de dez anos de experiência profissional em auditorias legais, sendo esta exigência confirmada pela recepção de resposta nesse sentido à segunda questão do quarto grupo do questionário. Mais explana que cada Conselho Regional nomeia um membro da Direcção da CRCC para supervisionar o controlo a nível regional.

Relativamente ao CQ para além do CNCC e OEC, também há a registar a intervenção da *Commission des Opérations de Bourse*. É-nos igualmente referido por Garlot (1995) que uma das formas de a garantir passa não só pela *peer review*, supervisionado pelo *Comité National d'Examen d'Activité* (CENA) do Conselho Nacional do CNCC, mas também por vedar qualquer remuneração que o auditor receba da empresa, para além da de revisão legal das contas. Ou seja, a actividade de revisão legal de contas do auditor é incompatível com qualquer outra actividade que ele possa, eventualmente, vir a assumir no decorrer do exercício, tais como consultoria, contabilidade ou relatórios para investimentos.

Resultante de um acordo celebrado entre a Bolsa de Valores e a CNCC, refere FEE (1998b), existe a nível nacional a função de CQ externo dirigido às empresas cotadas e que, portanto, incluem necessariamente todos os seus auditores legais. Verifica-se neste país uma rotação e controle sistemático (durante dois anos após a introdução) para todas as novas empresas introduzidas em cotação na Bolsa. Refere-nos ainda que o relatório resultante do CQ será discutido entre o auditor revisto, o auditor que reviu e o pessoal da CENA e da CNCC. Resposta no mesmo sentido, apuramos na solução da primeira questão do quinto grupo do questionário. Posteriormente ao término de todas as reuniões, é publicado um sumário de todos os comentários e conclusões.

3.3.12. Grécia

Relativamente a este país, Caseley (1994) refere que só recentemente é que a área da auditoria começou a suscitar algum interesse. As empresas eram caracterizadas por serem familiares e por isso nunca se tinha sentido uma grande necessidade de exercer algum controlo sobre a contabilidade, quanto muito sobre a auditoria. As alterações legislativas que ocorreram na última década mudaram drasticamente os regulamentos existentes. Apenas em Julho de 1992 com a criação do *Soma Orkoton Elegton Logiston* (SOEL), membro da FEE, que veio assumir o governo da actividade de auditoria é que esta actividade foi liberalizada. A organização que a precedera denominava-se de *Soma Orkoton Logiston*.

A preocupação na área da auditoria era tão diminuta que até à criação do SOEL, era um dado assumido a não existência de um organismo que definisse as normas de auditoria na Grécia. Até essa data, os *elenktis* estavam munidos apenas de um código escrito com um conjunto de normas mínimas resultantes da combinação de algum normativo nacional e as normas do Reino Unido. Agora, apesar de não editar normas próprias, pelo menos regula a transposição das

normas contabilísticas e de auditoria internacionais para a legislação local, obrigando o seu cumprimento. Conforme FEE (2000), os regulamentos operativos assim como as normas de auditoria são aprovadas pelo Conselho Supervisor do Conselho Científico do SOEL composto por 5 membros nomeados em Assembleia-geral (anteriormente, conforme FEE (1998b), eram 7 os eleitos). Posteriormente, são divulgados no Jornal Governativo. É opinião de Caseley (1994) que esta tarefa certamente se irá prolongar por vários anos.

Relativamente à área da contabilidade e a título de curiosidade, pode ser executada por qualquer pessoa desde que as demonstrações financeiras das empresas não excedam determinado valor. A partir desse limite, a contabilidade deverá ser assinada por um contabilista certificado pela Câmara Económica Grega ou alguém que possua um diploma de estudos do Departamento de Contabilidade da Escola de Economia e Administração do Instituto de Tecnologia e Educação e uma experiência profissional após o término do curso de cinco anos, cumulativamente.

Quanto ao CQ, devido a uma grande reorganização que o SOEL está a registar, os seus requerimentos estão ainda para ser finalizados.

3.3.13. Holanda

Conforme FEE (1998a), o desenvolvimento das normas de auditoria na Holanda é da responsabilidade do *Subcommissie Richtlijnen voor de Accountantscontrole* (SCORA) que é um sub-comité da *Commissie Controlevraagstukken en Richtlijnen* (CCR) do *Koninklijk Nederlands Instituut Van Registeraccountants* (Royal NIVRA ou apenas NIVRA). A constituição destes grupos é de 5 e 7 associados, respectivamente, extraídos de todas as áreas (indústria, sector público, etc.). Os textos das *Richtlijnen voor de Accountantscontrole* (normas de auditoria) são os mesmos das ISAs, com o acréscimo dos parágrafos necessários, tendo em consideração a prática e a lei holandesa. FEE (2000) refere ainda que o esclarecimento das diferenças caberá ao SCORA e sempre que necessário o CCR desenvolverá as normas sobre temas não abrangidos nas ISAs. Apesar de não haver obrigatoriedade na recolha de comentários de terceiros o NIVRA, único membro da FEE e o responsável pela área da auditoria legal, divulga a versão provisória da norma aos seus associados e outros interessados.

De acordo com Leent (1999), é o tamanho das empresas que define a obrigatoriedade das demonstrações financeiras serem auditadas. Mas as empresas que são obrigadas por lei a serem auditadas, podem sê-lo por um *Registeraccountant* (representado pelo NIVRA) ou por um *Accountant-Administratieconsulent* (representado pelo *Nederlandse Orde van Accountants-*

Administratieconsulenten – NOvAA). O primeiro pode assumir as auditorias de todas as empresas, ao passo que ao segundo (desde 1993) são exigidas qualificações adicionais e um registo adicional consoante a empresa. A execução da auditoria neste país, acrescenta, está sujeita a um conjunto de normas orientadoras específicas obrigatórias, incluindo as directivas do IFAC e da *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers*.

Desde 1995 que os dois organismos se regem por regras de conduta idênticas. Ambos exigem a todos os seus associados a aplicação das normas na execução das auditorias, devendo qualquer eventual desvio ser justificado sob pena de investigação do Comité Disciplinar do Organismo. A legislação holandesa, relativamente ao objectivo da auditoria, faz referência ao conceito de “verdadeiro e apropriado” que coincide com o preconizado pela 4ª Directiva da UE. Especifica igualmente alguns direitos dos auditores assim como a sua autoridade deixando em branco temas como a forma e o conteúdo da emissão de opinião da auditoria e a sua condução.

Até 1997, expressa FEE (1998b), não se registava a exigência da obrigatoriedade de um CQ externo, data a partir do qual a NIVRA começou a realizar a revisão ao par. Este controlo é dirigido primeiramente às empresas de auditoria, isto é, aos seus sistemas de controlo interno. A NOvAA, seguindo o exemplo da NIVRA está igualmente a planear desenvolver um sistema de CQ externo.

3.3.14. Hungria

Do mesmo modo que a contabilidade em 1997, através de um *Accounting Act*, foi sujeita a uma modernização, também a área da auditoria tem registado recentes alterações. Apesar de seguirem o normativo internacional nesta matéria, ainda ultimamente, novas normas de auditoria foram emitidas, de acordo com Bienerth (1999), pela *Magyar Könyvvizsgáló Kamara* (MKVK).

FEE (2000) indica que não existe qualquer legislação que descreva o planeamento e condução de uma auditoria legal às demonstrações financeiras.

Quantifica e comenta Bienerth (1999) que para a maioria dos cerca de 5 800 (dados de 2003) *Magyar Könyvvizsgáló* (auditores húngaros) a auditoria é, na melhor das hipóteses, uma actividade residual. O acesso à profissão é atingido através de um exame realizado pelo Ministério das Finanças em conjunto com outros organismos. O candidato deve possuir quatro anos de experiência profissional em uma das áreas fundamentais denominadamente: contabilidade, auditoria ou fiscalidade antes de poder proceder à inscrição no organismo profissional. A resposta à questão quatro do primeiro grupo do questionário apresenta-nos alguma informação contrária

alguma informação contrária relativamente à que anunciamos e à questão nove do grupo dois. Ainda que os dados acima referidos remontem a 1999 e os agora obtidos a 2004, temos sérias dúvidas da dispensa do exame na admissão ao organismo profissional conforme nos é levado a crer com base na resposta recebida do primeiro grupo. Assumindo que estamos perante uma actualização dos requisitos de admissão actualmente, na Hungria para ser auditor é necessário um grau académico em detrimento do exame de admissão. No entanto, é-nos referido na resposta à questão nove do segundo grupo, a exigência de aprovação em exames escritos e orais sobre 6 matérias profissionais para ser admitido.

FEE (2000) expõe ainda que o MKVK foi restabelecido em 1997 e só em 1999 é que o Conselho da Direcção aprovou na totalidade as normas nacionais de auditoria. No entanto, a regulamentação referente ao CQ entrou em vigor a 1 de Junho de 2002, sendo a Comissão de CQ criada apenas a Dezembro do mesmo ano. Para FEE (2000), as normas nacionais são basicamente as ISAs, conforme se pode observar pela coincidência em termos de estrutura, numeração e palavrado. As observações à legislação nacional são apresentadas no mesmo documento, devidamente identificadas com um “a”.

Devido às recentes e significativas alterações da legislação húngara com a entrada das normas internacionais o MKVK, organização inscrita na FEE, organizou uma série de sessões de treino obrigatória anuais, para os seus membros.

3.3.15. Irlanda

Estabelecida em 1976 e até ao ano de 1991, referem FEE (1998a) e FEE (1998b), coube ao *Auditing Practices Committee* (APC) a responsabilidade na emissão das normas de auditoria, data a partir da qual este comité foi substituído pelo *Auditing Practices Board* (APB) detido⁵⁸ pelos principais organismos de contabilidade do Reino Unido e da Irlanda denominadamente: *Institute of Chartered Accountants in Ireland* (ICAI), *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW), *Institute of Chartered Accountants of Scotland* (ICAS), ACCA, *Institute of Cost and Management Accountants* (ICMA) e *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA).

Os organismos concordaram em aceitar as normas emitidas pelo APB, tornando-as obrigatórias para os seus membros que assumem a denominação profissional do respectivo Instituto. No que se refere à auditoria e às suas normas, apenas os membros dos primeiros quatro organis-

⁵⁸ Aplicamos o termo “detido”, uma vez que o comité em questão era na prática a comissão de uma empresa (*CCAB limited*) cuja propriedade era detida pelos principais organismos de contabilidade do Reino Unido e da Irlanda.

organismos é que as podem realizar, denominando-se habitualmente de *registered auditor*. O *Institute of Certified Public Accountants in Ireland* (ICPAI), apesar de não fazer parte dos organismos patrocinadores no APB, decidiu adoptar igualmente as suas normas, fazendo reflectir a sua obrigatoriedade aos seus associados. De realçar que o ICPAI juntamente com o ICAI, são os únicos dois organismos membros da FEE referenciados à Irlanda. O APB, apesar de patrocinado por diversos organismos, é independente no que se refere à emissão de normas, não necessitando da aprovação individual dos organismos que o constituem.

Recentemente, a sua constituição e estatutos foram alvos de uma revisão. O APB é constituído por 25 elementos que se subdividem em três grupos (dois grupos de 9 elementos e um grupo de 7). Um grupo de 9 elementos é constituído por auditores em exercício e o outro grupo de 9 elementos é composto por académicos, advogados e contabilistas. Estes dois grupos representam os 18 membros votantes. O terceiro grupo de 7 elementos, não votante, é formado por representantes do Governo tanto Irlandês como Britânico.

Apesar de não haver obrigatoriedade na sua origem em realizar uma consulta externa para além dos organismos que o constituem, é prática habitual do APB a publicação para consulta da versão provisória da norma. O APB pretende igualmente ser consistente com a ISA correspondente, razão pela qual considera o texto da própria ISA aquando da preparação da nova norma, realçando posteriormente as principais diferenças.

O APB emite três tipos de documentos:

- Statements of Auditing Standards (SAS) – que constituem os princípios básicos e os procedimentos essenciais, obrigatórios para os auditores;
- Practice Notes – que figuram notas práticas para assistir na aplicação das SASs a casos específicos ou sectores industriais peculiares;
- Bulletins – que apresentam orientações em assuntos da actualidade.

Apesar de as SAS serem primariamente normas para aplicação interna da profissão, a necessidade imposta pela legislação comercial (*Companies Act*) de 1990 de os organismos profissionais se munirem de normas consideradas satisfatórias para a condução da auditoria, revestiu as SAS de uma autoridade legal indirecta. Sobre a necessidade de normas específicas consoante o sector de actividade, o APB não se mostrou indiferente, emitindo os documentos necessários. Para além desta exigência, a legislação comercial também refere os objectivos a atingir com a auditoria (em termos de opinião a ser emitida) e os direitos e autoridade do auditor.

Conforme O'Connor (1998), nem todas as actividades comerciais necessitam de serem auditadas. Aquelas que o são, normalmente elegem o auditor numa Assembleia-geral por um mandato de um ano e este, para poder aceitar o cargo, deve pertencer a um dos quatro organis-

organismos acima citados (ICAI, ICAEW, ICAS, ACCA). Esta autorização implica que deve deter uma qualificação apropriada, ser diligente e capaz e aceitar as regras e práticas que lhe foram impostas tanto a nível de integridade profissional, independência e normas técnicas. A profissão de contabilidade pode oferecer uma grande variedade de serviços aos seus clientes em adição às auditorias anuais.

O APB acima apresentado, foi desde Abril de 2002, sujeito a algumas remodelações em termos de objectivos e procedimentos, resultando assim num “novo” organismo com a mesma denominação. A grande alteração deveu-se à criação de um organismo independente novo que surge com o intuito de assumir as mesmas responsabilidades que o APB, mas apenas para um grupo específico de empresas consideradas de elevado interesse público.

Assim como no Reino Unido, refere FEE (1998b), os auditores devem reger-se pelos normativos dos seus próprios Organismos que, por sua vez, deverão possuir um sistema que consiga fazer cumprir as suas regras. São os próprios organismos que controlam o próprio processo de admissão e que monitorizam a concordância dos seus membros com os regulamentos, possuindo poder suficiente para tomar acções disciplinares e mesmo conduzir à própria expulsão.

Para o ICAI, existem dois regimes diferentes de CQ consoante os seus membros exerçam a sua actividade apenas na Irlanda ou nas três jurisdições (Irlanda, Irlanda do Norte e Grã-Bretanha). Para aqueles que exerçam nas três jurisdições, aplica-se o sistema de monitorização completo aplicável ao Reino Unido independentemente do associado se encontrar na Irlanda ou no Reino Unido. Ou seja, todos os inscritos no ICAI são sujeitos à revisão ao par. Os inscritos para exercer nas três jurisdições são sujeitos ao sistema de monitorização complementar, acrescenta o mesmo autor.

Esta monitorização é realizada por funcionários do Organismo a tempo inteiro. Aquando da entrada em vigor da *Companies Act* de 1990, o Governo Irlandês entendeu que o sistema de CQ, levado à prática pelo ICAI, seria suficiente, não havendo necessidade de introduzir a sua exigência legal.

3.3.16. Itália

Conforme nos refere Duca (1995), a contabilidade assim como a auditoria são reguladas pelo *Consiglio Nazionale dei Ragionieri e periti Commerciali* (CNRPC), uma espécie de colégio de contabilistas e peritos comerciais, e o *Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti* (CNDC) que representa uma Ordem dos graduados em economia e comércio. Para a realização

de auditorias legais, o profissional terá de fazer parte de uma das duas organizações (ambas estão inscritas na FEE) ou ter atingido um grau académico em economia e comércio, três anos de experiência em auditoria e a aprovação num exame. O Registo de auditores que abrange estes dois organismos, refere FEE (1998b), é regulado pelo Ministério da Justiça e não por nenhuma das organizações acima referidas. Habitualmente o profissional adquire a denominação do instituto a que pertence passando a ser um *ragioniere e periti commercial* ou *dottori commercialisti*. Estes profissionais também são conhecidos por *revisore contabili*.

FEE (1998a) elucida-nos que, neste país, existem dois tipos distintos de auditorias: a auditoria às empresas cotadas e as realizadas pelo Conselho dos Auditores Legais (*Collegio Sindacale*).

O primeiro tipo, para as empresas cotadas, obriga a que estas devem ser auditadas por uma das 24 empresas de auditoria registadas no Organismo Regulador da Bolsa de Valores (CONSOB). As normas de auditoria aplicáveis para este conjunto de empresas auditoras são emitidas pelo CNDC e a sua aplicação é obrigatória. Em situações excepcionais em que se entende que as normas existentes não são aplicáveis à especificidade da empresa em questão, é possível a utilização de outras regras. As normas eram esboçadas e promulgadas por uma Comissão, cuja base surgiu em 1977 com o CNDC. Em 1983, com o aparecimento do CNRPC uniram-se criando uma nova comissão conjunta. Ambos os organismos estão sob a alçada do Ministério da Justiça e os seus membros são nomeados pelo *Consiglio Nazionali* a quem compete a aprovação final das normas.

Uma vez que as ISAs são tidas em consideração na preparação do projecto das normas nacionais, os princípios gerais subjacentes às normas de auditoria são geralmente consistentes (com as ISAs) registando-se apenas pequenas diferenças aquando duma aproximação mais pormenorizada. Quando surge o esboço de uma norma, é apresentado para recolha de comentários a um conjunto de entidades que variam entre empresas de auditoria até universidades ou autoridades reguladoras. As empresas de auditoria são obrigadas a cumprir as normas de auditoria emanadas por qualquer das entidades acima referidas (CNRPC e CNDC). Relativamente às conclusões possíveis de uma auditoria, assim como a autoridade e os direitos dos auditores, estes são referidos na legislação nacional que é omissa quanto à aplicação das normas de auditoria e do formato do relatório. Desde 1995, a Comissão encetou a revisão das normas de auditoria, tentando aproximá-las tanto quanto possível de as ISAs.

FEE (1998b) narra que cabe ao CONSOB a supervisão total relativamente ao CQ, podendo solicitar a informação que desejar às empresas e executar as investigações que achar convenientes. Separadamente, a associação comercial privada das 14 maiores empresas de auditoria

auditoria (ASSIVERI) opera o seu próprio sistema de CQ de revisão ao par, realiza visitas a cada firma associada de dois em dois anos e realiza o seu próprio sistema de selecção de controladores-relatores.

O segundo tipo de auditorias, são realizadas pelo *Collegio Sindacale*, que é um organismo independente criado legalmente para as empresas sujeitas à regulamentação de auditoria da IV Directiva da UE. Não só é responsável pela auditoria legal, mas também assume o papel de supervisionar a concordância das empresas com as leis e os regulamentos.

O trabalho e a composição da Comissão dos Auditores Legais é semelhante à Comissão acima apresentada para as empresas cotadas. Outra parecença é o facto de a sua autoridade e os seus direitos serem referidos na legislação nacional assim como as suas próprias funções. Relativamente ao conteúdo ou formato do relatório da auditoria, a legislação é omissa. Não existe nenhum requisito que obrigue estes auditores a serem sujeitos a CQ, menciona FEE (1998b). Actualmente, conforme é referido no próprio questionário, em Itália o sistema de CQ ainda não existe. Este assunto encontra-se em discussão, assim como a sua delegação do Ministério da Justiça aos Organismos profissionais, e está a ser preparado um documento sobre esta matéria. O CNDC está a trabalhar num projecto de lei relativamente ao estabelecimento do CQ de acordo com a nova proposta da VIII Directiva da UE. A sua Comissão Nacional do CQ decretou um regulamento relativamente à introdução do CQ na legislação nacional em Julho de 2004. Este regulamento será tido em consideração pelo legislador na elaboração do texto relativamente ao CQ.

3.3.17. Letónia

Para Tālrunis (2000) a auditoria é regulada pela *Latvijas Zvērinātu Revidentu Asociācija* (LZRA), associação dos auditores criada em Dezembro de 1994 e que contava no ano de 2000 com cerca de 115 *zvērinātu* (auditores). No entanto, as suas ideias, trabalho e experiência provêm da associação antecessora que remonta a 1938. A legislação da Letónia obriga a que todas as empresas tenham os seus relatórios anuais auditados por estes profissionais, que os devem fazer de acordo com as ISAs. Curiosamente, ao contrário dos outros países onde há uma substituição progressiva do normativo nacional para as IASs, na Letónia verifica-se o contrário, ou seja, há medida que a legislação contabilística nacional vai sendo desenvolvida, as demonstrações financeiras em função das IAS e das Directivas da UE vão sendo cada vez menores.

Juntamente com a criação desta associação, surgiu o *Registered Auditors Act* que veio esclarecer os requisitos para a obtenção da licença que permite executar a profissão. Assim sendo, ainda conforme Tālrunis (2000), um auditor deve ter pelo menos 25 anos, um grau universitário em economia, três anos de experiência e a aprovação num exame. Após este processo, poderá inscrever-se na LZRA, que é a instituição autorizada a licenciar e supervisionar as auditorias. Não obtivemos resposta à quarta questão do primeiro grupo do questionário que versa sobre os requisitos de admissão ao organismo. Esta associação, não associada à FEE, é composta por uma Direcção com 13 membros, uma comissão de inspecção e outra de inscrição e cinco comités (exame, certificação, ética, educação e metodológica).

Uma vez que este organismo ainda se encontra numa fase embrionária, a título de exemplo e à excepção do código de ética, o CQ e os procedimentos disciplinares apenas foram introduzidos em 2000. A criação de um Centro de Formação da LZRA apenas se concretizou em 1997. Aliás, a LZRA encontra-se numa fase tão inicial que actualmente as suas duas prioridades são o desenvolvimento de normas de contabilidade e de auditoria com a respectiva aproximação das ISAs e das directivas da UE e a organização dos exames de admissão à actividade de auditor e consequente inscrição no LZRA.

Em Abril de 2002 foi criada a Comissão de CQ que teve como prioridade, segundo as instruções e supervisão do Ministério das Finanças, a criação de procedimentos para o CQ. Esse processo decorreu até Outubro de 2004, data em que se iniciou o CQ propriamente dito. Prevêem no 1º ano de actividade testar 20% de todos os trabalhos.

3.3.18. Lituânia

Conforme nos refere Thomas (2000), o Ministério das Finanças é o responsável pela regulamentação, metodologia e desenvolvimento da contabilidade. A última alteração legislativa nesta área de que há registo foi a *Law on the Principles of Accounting* promulgada pelo *Seimas* (parlamento) em 1992, que não faz qualquer referência a regras específicas na área da auditoria. Aliás, nesta área, o Ministério das Finanças optou em 1995 por delegar a sua responsabilidade no desenvolvimento e regulamentação específica ao *Hereinafter*, também conhecido por o *Institute*. Em Fevereiro de 2000 passa a ser denominado de *The Lithuanian Chamber of Auditors* (LAR) que igualmente sob a alçada do Ministério das Finanças, assume a responsabilidade no que se refere à auditoria. Da estrutura que constitui o LAR, que não é membro da FEE, destacamos a existência de um Comité de CQ composto por nove elementos, dos quais seis não são *Auditoriu*

(auditores)⁵⁹. O *Auditors Honour Court* responsável pela investigação e supervisão disciplinar, é constituído por sete elementos, sendo quatro não auditores.

Em finais de 2000, é divulgado o *Law on Audit* e de acordo com esta legislação, as normas nacionais de auditoria da Lituânia são de aplicação obrigatória, recorrendo apenas quando necessário às internacionais. Apesar desta delegação de poderes, as licenças para a execução da actividade ainda são emitidas pelo Ministério das Finanças. Existem, no entanto, situações onde o LAR pode substituir, mas necessitará sempre da concordância do respectivo ministério. Idêntico à maioria dos países, para se candidatar a esta licença o pretendente terá que passar os exames respectivos, assim como possuir a formação académica e a experiência profissional necessária. Actualmente cabe também ao LAR a responsabilidade de desenvolver e controlar igualmente a área da contabilidade.

3.3.19. Luxemburgo

De acordo com Billon (1993), foi com a introdução da Quarta Directiva na Lei Luxemburguesa, a 4 de Maio de 1984, que se estabeleceu pela primeira vez a obrigatoriedade da auditoria às empresas comerciais. Assim, sob a jurisdição do Ministério da Justiça e corroborado por FEE (1998a), as normas e recomendações de auditoria assim como a regulamentação ética são criadas pelo *Institut des Réviseurs d'Entreprises* (IRE)⁶⁰. Foi decidido por este instituto que as normas emitidas pela *Union Européenne des Experts Comptables* seriam também aplicáveis no Luxemburgo, desde que não fossem contrárias às já emitidas por eles. Idêntico a outros países, também no Luxemburgo o tipo e o tamanho da empresa é que determina a obrigatoriedade, ou não, de serem auditadas.

Esta actividade, tanto de contabilidade como de auditoria, está organizada em dois organismos: o IRE, o organismo profissional legal dos auditores independentes, desde 28 de Junho de 1984, que estabelece e impulsiona os regulamentos éticos e emite as recomendações e normas de auditoria, e o *Ordre des Experts-Comptables* (OEC)⁶¹, sociedade independente de profissionais, composta por *experts comptables* (entendido no contexto como contabilistas) que discute, não emite, sobre os assuntos fiscais e contabilísticos. As suas recomendações são baseadas nas ISAs

⁵⁹ Estes seis elementos são constituídos por um representante de diversas organizações nomeadamente do Ministério das Finanças, do Banco da Lituânia, da Comissão Supervisora do Sector Segurador, da Bolsa de Valores e dois representantes de uma organização científica e empresarial.

⁶⁰ Usa a mesma sigla que o Instituto com o mesmo nome situado na Bélgica.

⁶¹ Anteriormente denominada de *Ordre des Experts-Comptables Luxembourgeois*. Usa a mesma sigla que o Instituto com o mesmo nome situado na França.

baseadas nas ISAs com as necessárias adaptações, tendo em consideração a legislação e as práticas nacionais.

Estas normas, de aplicação geral obrigatória, resultam da transposição realizada por um grupo de trabalho do IRE que posteriormente as remete para um Conselho do IRE, terminando em discussão e votação em Assembleia-geral. Não existe nenhuma legislação nacional que especifique a condução de um processo de auditoria, os direitos do auditor ou a sua autoridade. Resumindo, cabe ao Ministério da Justiça proceder à concessão e revogação do título que possibilita o exercício de auditoria legal, altura em que estes profissionais terão de se associar ao IRE. Apesar de tanto o IRE como o OEC estarem inscritos na FEE, são apenas os membros da IRE que realizam as auditorias legais às contas assumindo a designação de *réviseur d'entreprises* ou *commissaires aux comptes* consoante estejam a auditar uma média/grande empresa ou uma pequena empresa respectivamente. A aptidão de auditar é independente da forma legal que a empresa tenha sido constituída, ou seja, se estamos perante uma sociedade anónima ou de responsabilidade limitada, por exemplo.

Relativamente ao controlo da qualidade do trabalho de auditoria, este assunto é referido numa norma emitida pelo IRE em Junho de 1989. FEE (1998b) refere que, em 1995, o IRE estabeleceu uma Comissão para implementar o sistema de CQ. Em 1997, essa Comissão executou um CQ “horizontal”. Este controlo “horizontal” consistia na distribuição de um questionário a todos os associados, convidando-os a realizar uma auto-avaliação dos seus procedimentos de CQ internos conforme referido na ISA 220, abordando precisamente os seus grandes temas, denominadamente, requisitos profissionais, habilitações e competências, atribuição e delegação de pessoal, monitorização, consulta e aceitação e retenção de clientes.

Os questionários são posteriormente analisados pela Comissão, continua FEE (1998b), que visitará o associado para discutir o questionário e avaliar se os procedimentos que realizam são suficientes.

3.3.20. Malta

Em Malta, refere-nos Ganado (1997), é exigido a todos os contabilistas e auditores um documento a que chamam de “garantia”, emitida pelo ministério das finanças após recomendação do organismo responsável por regular todos os aspectos relacionados com a profissão da contabilidade para exercer a actividade. Cabe a este organismo, o *The Malta Institute of Accountants* (MIA), zelar pelo cumprimento do *Accountancy Profession Act*, ou seja, regular todos os

regular todos os aspectos da profissão, incluindo a aprovação de normas de contabilidade e auditoria, procedimentos, práticas e ética.

O MIA, associado da FEE, é o organismo a quem compete a emissão das normas; no entanto, tem sido caracterizado pela indicação do uso das ISAs a todos os seus membros. Esta recomendação, refere FEE (2000), é anterior ao *Companies Act* de 1995, que vem definir os direitos e deveres dos auditores. Até 1995, as orientações seguidas eram as emanadas pelo Reino Unido.

Para se qualificar como apto a exercer contabilidade ou auditoria, os candidatos devem possuir um curso de contabilidade ministrado pela Universidade de Malta ou possuir uma qualificação académica na área da contabilidade que seja reconhecida como suficiente e obter aprovação num exame de direito e restantes áreas que julgarem competentes. Em Malta, tanto os “contabilistas” como os auditores estão em condições de executar os mesmos tipos de trabalhos tendo inclusivamente o mesmo título profissional de *accountant* para ambas as actividades.

3.3.21. Polónia

Conforme se tem verificado em outros países, também na Polónia, conforme refere Driscoll (1997), cabe ao Ministério das Finanças zelar pelo desenvolvimento da contabilidade e da auditoria, emitindo interpretações e princípios contabilísticos, baseando-se em *Accounting Acts*. A actividade de auditoria é considerada recente e as práticas variam de auditor para auditor e de empresa para empresa. O *Krajowa Izba Biegłych Rewidentów* (ou *The National Chamber of Auditors* ou ainda o *The Polish Institute of Certified Auditors*) é a entidade responsável pela emissão de normas para a execução das auditorias e normas orientadoras para os relatórios de auditoria. Fundada em Junho de 1992, foi com o *Act on Auditing and publishing of financial statements & auditors and Their Self-Regulatory Organisation* a 19 de Outubro de 1991 que definiu os princípios reguladores da profissão. Três anos mais tarde, esta lei foi ratificada com a *Act on auditors and their self-regulatory organisation* totalmente dedicados à auditoria. Este organismo, associado da FEE, em meados de 1997 contava com cerca de 3 300 profissionais; em 2002 registava mais de 7 700 membros. Estes membros são conhecidos nacionalmente por *biegły rewident*. Também a contabilidade aqui tem evoluído. A 1 de Janeiro de 1995, efectivou a *Accounting Act* e com ela as normas polacas de contabilidade tornaram-se muito mais próximas das normas das comunidades internacionais. A Associação de Contabilistas na Polónia

(*Accountants Association in Poland – SKwP*), fundada em 1907 e restabelecida em 1957, conta-va no princípio de 2003 com 40 000 membros aproximadamente.

Relativamente às entidades sujeitas a auditoria, destaca-nos Driscoll (1997) que, por exemplo, as cooperativas que não corresponderem a nenhuma das entidades de certificação obrigatória estão também sujeitas a uma auditoria de três em três anos. Registam-se ainda mais algumas singularidades no que se refere ao trabalho do auditor. Assim como em Portugal, quando se prevê uma fusão, esta operação encontram-se sujeitas aos serviços destes profissionais. No entanto, um serviço não necessário em Portugal é a emissão de um certificado para validar a transferência de lucros a accionistas estrangeiros. Ao passo que, em Portugal, existe a obrigatoriedade de reter 15% do dinheiro posto à disposição ao accionista, caso não apresente um certificado de residência fiscal, na Polónia é apenas exigido um certificado do auditor e um comprovativo de isenção de dívidas fiscais.

Em Setembro de 2002 registou-se a criação de um novo organismo denominado *National Supervisory Committee* cuja responsabilidade inclui o exercício do controlo da concordância dos auditores e empresas de auditoria com os procedimentos de auditoria.

3.3.22. Portugal

No Capítulo II com o título “O Controlo de Qualidade em Portugal”, já tivemos ocasião de descrever a realidade nacional. No entanto, não queremos deixar de referir mais pormenorizadamente que, conforme FEE (1998a), em Portugal é a OROC o organismo responsável pelo controlo da actividade de auditoria. Em 1985, o seu Conselho Executivo criou a Comissão Técnica das Normas a quem incumbiu a tarefa da emissão das normas. Esta Comissão constituída por 5 membros, confirma Pena (1995), prepara as suas normas baseando-se nos textos das ISAs correspondentes, enviando a sua versão provisória para todos os seus associados para a recolha de comentários. A norma depois de revista é submetidas ao Conselho Executivo que a aprova, remetendo-a para a Assembleia-geral. É nesta fase que será apresentada a todos os membros a versão definitiva para ratificação.

FEE (2000) acrescenta que, devido à responsabilidade que tem vindo a ser conferida aos revisores, foi criado em 2000 o “Comité de Coordenação de Normas e Estudos Técnicos” com a responsabilidade sobre o estudo e preparação das Directrizes e Interpretações de Revisão/auditoria. Este Comité é constituído por grupos de trabalho especializados.

Existem 3 tipos de documentos emitidos pela OROC:

- NTA – cuja aplicação é legalmente obrigatória a todas as auditorias e o seu afastamento corresponderá a sanções disciplinares;
- Directrizes de Revisão/Auditoria (DRA) – também obrigatórios, mas os auditores podem não os aplicar mediante uma justificação;
- Interpretações de Revisão/Auditoria – de cumprimento não obrigatório, servem apenas para clarificar alguns assuntos.

Nos temas em que este organismo não se tenha pronunciado através da emissão de NTAs ou DRAs, existe a obrigatoriedade de os seus membros seguirem as ISAs. A legislação Portuguesa define o objectivo da auditoria assim como os direitos e a autoridade do revisor, mas não se pronuncia sobre a metodologia a usar ou o conteúdo do relatório que daí advém.

Uma particularidade que se pode verificar é a grande distinção entre a área da auditoria e da contabilidade. Nos países que estudamos, a maioria não separa de uma forma tão clara estas duas profissões, permitindo uma certa mistura entre ambas. Exemplo disso, é o direito exclusivo dos revisores em assinar os relatórios das auditorias legais às contas. Tanto a OROC como a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas são perfeitamente independentes, estando apenas ligadas pelo interesse que ambas desenvolvem na área da contabilidade e eventuais sócios em comum. A exigência de determinadas provas para o acesso à profissão de auditor, assim como na esmagadora maioria dos países, é verificada. Também na área da contabilidade começaram a ser exigidas habilitações académicas mínimas, mas até há bem pouco tempo, a admissão era directa.

Em 1993, refere FEE (1998b), a OROC implementou a Comissão de CQ com o objectivo de implementar um sistema de CQ externo⁶². No ano seguinte, esta comissão começou a levar a cabo o sistema de revisão ao par que se direccionava principalmente às empresas de auditorias registadas na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários. Este sistema posteriormente foi alargado a todos os membros da OROC. Após esta revisão é emitido um relatório por parte do controlador-relator que é submetido à Comissão de CQ que informará a Direcção da OROC da eventual necessidade de tomar algumas acções.

No entanto existem algumas especificidades deste organismo, associado à FEE, que não se encontram noutros países. Para além dos diversos exames e verificações que estão incluídos no CQ, referimo-nos igualmente ao facto de o valor dos honorários para a revisão legal das contas apresentar verbas mínimas indexadas aos activos e aos proveitos da própria empresa auditada e à existência até 2004, do limite máximo de clientes estar referenciado a um indicador de pon-

⁶² Na resposta à segunda questão do terceiro grupo do questionário, é indicado o ano de 1994.

de pontuação. A cada empresa cliente era atribuída uma pontuação não podendo o profissional, ou conjunto de profissionais, superar determinado número de pontos que variaria consoante determinados indicadores (estrutura da firma em termos de condições humanas e materiais, etc). Estava prevista a possibilidade de pedido de derrogação deste limite para os profissionais que reunissem determinadas condições. Esta derrogação veio em 2004, tornar extensiva⁶³ a todos os ROCs que exerçam a actividade em regime de dedicação exclusiva.

3.3.23. Reino Unido

Com base nos que pudemos apurar de Smith (1999), o Reino Unido pouco diverge da Irlanda em termos de auditoria. Os auditores são normalmente nomeados pelos accionistas e ocuparão esse cargo enquanto não se demitirem ou forem removidos. Para estarem aptos a executar auditorias, título renovável anualmente, devem fazer parte de um organismo coordenador e qualificado (um *Recognised Supervisory Body* - RSB), o que implica que devem possuir uma qualificação adequada, terem a experiência profissional exigida, obterem aprovação nos exames escritos e orais, sem contar com a diligência que devem possuir, as regras e práticas relativamente à integridade profissional, independência e normas técnicas que devem cumprir.

Assim como na Irlanda, desde 1991 que o APB contraiu a responsabilidade na emissão das normas de auditoria, em substituição do APC que desde 1976 assumia essa comprometimento. O APB é a comissão de uma empresa (*CCAB limited*) cuja propriedade é dos principais organismos de contabilidade do Reino Unido e da Irlanda (RSB's), nomeadamente, o ICAI, o ICAEW, o ICAS, a ACCA, o ICMA cujos membros estão geralmente ligados ao comércio e à indústria e o CIPFA cujos membros são funcionários do governo central e local. Dos organismos acima referidos estão inscritos na FEE, deste país, o ICAEW, o ICAS, a ACCA e o CIPFA. A FEE conta ainda com a inscrição de outro organismo mas sem qualquer ligação à auditoria⁶⁴.

Estes organismos aceitaram as normas emitidas pelo APB, tornando-as compulsivas para os seus associados. No que se refere ao exercício da auditoria, apenas os associados dos primeiros quatro anteriormente citados a podem realizar. Existem mais dois organismos que, ao contrário destes, não preenchem os requisitos de supervisão e qualificação: a *Association of Authorised Public Accountants* (AAPA) unicamente supervisor e a *The Association of International Accountants* apenas qualificado. Cada uma das entidades opera independentemente e tem o seu próprio método de admissão e de controlo sobre os seus associados. Cada associado, do mesmo

⁶³ Circular n.º 36/04 titulada: Liberalização da pontuação.

⁶⁴ Referimo-nos ao *Chartered Institute of Management Accountants*.

do mesmo modo que na Irlanda, assume o título profissional do Instituto a que está inscrito. Pode ainda ser conhecido por *registered auditor*.

É curioso apontar que os organismos que constituem o APB, não são os RSB considerados pelo Ministério do Comércio e da Indústria sob autoridade do *Companies Act* de 1989 como aptos a exercer a auditoria legal. FEE (1998b) identifica 5 RSB's nomeadamente: o ICAEW, o ICAI, o ICAS, a ACCA, a AAPA, já acima referidos.

Como já referido para a Irlanda, o APB é constituído por 25 elementos que se subdividem em três grupos (dois grupos de 9 elementos e um grupo de 7). Um grupo de 9 elementos é constituído por auditores em exercício e o outro grupo de 9 elementos é composto por académicos, advogados e contabilistas. Estes dois grupos caracterizam os 18 membros votantes. O terceiro grupo de 7 elementos, não votante, é formado por representantes do Governo do Reino Unido e da Irlanda. O APB, que se trata de uma comissão, não necessita da aprovação de nenhum organismo para a emissão de uma norma.

Apesar de não ser obrigatória, é prática habitual do APB a publicação para consulta da versão provisória da norma. As normas são baseadas na ISA correspondente, sendo as suas principais diferenças habitualmente realçadas. Estas normas cobrem habitualmente as mais diversas áreas no ramo da auditoria, desde responsabilidades, planeamento, até ao controlo interno e relatórios de auditoria, havendo inclusivamente indicações para sectores específicos como é o caso dos bancos, empresas seguradoras, sector público entre outros.

São três os tipos de documentos que emite:

- SAS – que representam os princípios básicos e os procedimentos essenciais, obrigatórios para os auditores;
- Practice Notes – que caracterizam notas práticas para assistir na aplicação das SASs à casos específicos ou sectores industriais peculiares;
- Bulletins – que manifestam orientações em assuntos emergentes.

Com a exigência da legislação comercial (*Companies Act*) de 1989 sobre a existência de regras e práticas nas normas técnicas no trabalho de auditoria, as SAS ganharam uma autoridade estatutária indirecta. A mesma legislação especifica ainda o objectivo da auditoria para efeitos da emissão de uma opinião assim como os direitos e a autoridade do auditor, não fazendo nenhuma referência ao conteúdo ou ao texto a utilizar para efeitos de relatório.

Assim como em muitos outros países, também aqui a área da contabilidade pode oferecer muitos mais serviços para além das auditorias anuais. Ainda relativamente à contabilidade, é curioso reparar que o título “contabilista” não está protegido por nenhuma legislação o que implica que, ao contrário de Portugal, e conforme nos refere um dos organismos contactados, a

prática da contabilidade geral pode, em teoria, ser executada por qualquer um. FEE (1998b) refere a intenção de criar uma *Review Board* independente de modo a demonstrar inquestionavelmente a preocupação dos Organismos de Contabilidade do interesse público por esta.

Refere FEE (1998b) que, no que se refere ao CQ, os auditores são regulados pelos seus RSB's, devendo cada organismo deter o seu próprio sistema de monitorização, investigação e de implementação das suas regras de conduta. Este país destaca-se pelo uso de um novo conceito de monitorização, ou seja, o CQ inclui visitas regulares aos escritórios dos auditores com o intuito de analisar os seus papéis de trabalho e ficheiros e inclusivamente de os acompanhar em visitas aos clientes. Estas funções são realizadas pelo *Joint Monitoring Unit* constituído pelos ICAEW, ICAS e ICAI, que reporta aos Comités de Inscrição de cada um dos Institutos respectivos aquando a detecção de alguma irregularidade.

Na sequência dos três Institutos, também a ACCA possui uma *Monitoring Unit* que regula os associados cuja actividade seja auditoria, investimentos comerciais ou insolvências. Todos os auditores são obrigados a submeter um relatório anual devidamente preenchido à sua *Monitoring Unit*.

O APB foi sujeito desde Abril de 2002 a algumas remodelações no que se refere a objetivos e procedimentos, resultando assim num “novo” organismo com a mesma denominação. A grande alteração deveu-se à criação de um organismo independente novo que surge com o intuito de assumir as mesmas responsabilidades que o APB, mas apenas para um grupo específico de empresas consideradas de elevado interesse público.

O sistema de CQ no Reino Unido está a mudar significativamente. Anteriormente este trabalho estava a ser levado a cabo pela *Joint Monitoring Unit* dos principais institutos (ICAI, ICAEW, ICAS e ACCA). Agora, concentraram-se no *Quality Assurance Directorate* (QAD) do ICAEW que se mantém responsável pela monitorização de todos os trabalhos de auditoria à excepção dos trabalhos realizados às empresas cotadas e de interesse público. Essa tarefa para este tipo de empresas caberá a uma nova unidade independente formada dentro do *Professional Oversight Board for Accountancy* chamada *Audit Inspection Unit*. Devido à importância deste nova unidade, também lhes foi enviado um questionário.

3.3.24. República Checa

Hackworth (1999) e FEE (1998a) referem que o organismo responsável pelo desenvolvimento, regulamentação e emissão das normas de auditoria é a *Komora Auditoru Ceske Republiky* (KACR) ou seja, a Câmara dos Auditores cuja autoridade lhe foi conferida pelo Governo Checo em Outubro de 1992 através do *Auditors Act*. Essa responsabilidade na área da contabilidade compete à *Union of Accountants* e ao Ministério das Finanças. A prática da auditoria está condicionada à inscrição na KACR. Este organismo é associado da FEE.

É esta mesma legislação que define os objectivos da auditoria, assim como os direitos e a competência dos *auditorů* (auditores) e o conteúdo do relatório por eles emitidos. Não faz referência, no entanto, à condução da própria auditoria. A publicação das normas cabe aos 16 elementos da sua Direcção, mas a preparação é da competência do Comité para as Normas de Auditoria, organicamente subordinado à Direcção, criado em 1993 e constituído por 8 elementos.

A apresentação de uma nova ISA, não resulta regra geral da emissão de uma norma nacional para revisão ou susceptível de comentários. Com a excepção de se referir a áreas muito específicas tais como à área bancária ou outras, as ISAs são apenas traduzidas e adaptadas à legislação Checa. Outro exemplo desta abertura às ISAs constitui a recomendação da própria KACR da obrigatoriedade da aplicação generalizada sempre que não haja legislação nacional sobre o tema disponível.

Os requisitos para a obrigatoriedade de auditorias legais são reportados a critérios idênticos a outros EM. Relativamente ao acesso à profissão, é interessante relatar que Hackworth (1999), ao contrário de todos os outros que até agora analisamos, faz referência logo no primeiro requisito à necessidade de ausência de registo criminal. Apesar de acreditarmos que em todos os países esta condição também será exigida, não costuma ser referido. Para além disso, refere ainda a necessidade de um grau académico, a experiência profissional de 2 anos e a aprovação em um exame.

Os auditores devem obediência às normas emitidas pelo KACR em resultado de uma declaração de responsabilidade própria com a especificação do objectivo das normas nacionais e recomendando a sua aplicação ao trabalho de auditoria.

Conforme FEE (1998b), cabe à Comissão Supervisora e ao Departamento Supervisor do Trabalho dos Auditores da Câmara iniciar inspecções ao trabalho do auditor. A Comissão Supervisora, cada meio ano, prepara e aprova uma série de inspecções pontuais planeadas assim como investiga quaisquer reclamações de que venha a ter conhecimento.

3.3.25. Suécia

As normas de auditoria, conforme FEE (1998a), são emitidas pelo *Föreningen Auktoriserade Revisorer* (FAR) e o seu desenvolvimento e codificação é realizada por um conjunto de 10 associados que constituem o Comité Prático de Auditoria. A posterior aprovação final caberá à sua Direcção. Este organismo, membro da FEE, emite dois tipos de documentos: as *rekommendationer* (correspondentes às normas) e as *uttalanden* (equivalentes às recomendações) que não são obrigatórios nem exigem a aprovação da Direcção para a sua publicação.

Antes da aprovação final das normas, (quer se trate de novas quer se trate da revisão de algumas já existentes) estas circulam pelos associados do FAR para a recolha de comentários. Apesar de as normas serem baseadas nas ISAs respectivas, o FAR pretende implementá-las (as ISAs) na sua totalidade na legislação nacional. A legislação Sueca exige que a prática da auditoria seja realizada de acordo com a sua “boa prática”, no entanto não identifica o que pretende dizer com essa referência, narrando apenas sobre o objectivo da auditoria, os itens sobre os quais o auditor deve expressar a sua opinião no relatório, os seus direitos e sua autoridade. Esta questão da “boa prática” e o seu significado não têm sido serenos, cabendo aos Tribunais e para cada um dos casos a sua clarificação sempre que necessária.

Herolf (1995) apresenta-nos outros dados sobre a realidade Sueca ao referir que a auditoria pode assumir duas grandes categorias e cada categoria subdivide-se em dois tipos de classes, totalizando quatro tipos de profissionais nesta área: Os *Authorized Auditors* com um grau universitário em administração e legislação comercial e com cinco anos de experiência em auditoria e os *Approved Auditors* com um conhecimento mais limitado na área da contabilidade e igualmente cinco anos de experiência em auditoria, fazem parte da classe dos *Qualified Auditors*. São estes os profissionais que são exigidos, por lei, para a execução das auditorias legais a todas as empresas e denominam-se geralmente de *Auktoriserade Revisorer*. Os outros dois tipos de profissionais, classificados igualmente como auditores mas sem qualquer qualificação formal, denominados de *Godkända Revisorer* são os *Professional Auditors* que possuem um bom nível de conhecimento da contabilidade e considerável experiência mas sem habilitações formais, e os *Lay auditors* que são os profissionais que possuem um conhecimento aprofundado em áreas específicas. Estes profissionais podem igualmente realizar auditorias legais às contas, mas não às empresas públicas ou grandes empresas.

Relativamente ao controlo dos auditores, de acordo com um dos embaixadores contactados, uma vez que existem vários tipos de profissionais, também são várias as organizações que o executam. A FAR já acima referida congrega a maioria dos *Auktoriserade Revisorer*; a *Revisorsamfundet* (SRS) que reúne os *Godkända Revisorer* que genericamente assumem as auditorias legais às PME's; o *Revisorsnämnden* (RN) (entidade estatal sob a alçada do Departamento de Justiça) a quem compete o controlo sobre o desenvolvimento dos auditores especialmente no que se refere à emissão de regulamentos e tomada de acções disciplinares. O RN é um órgão supervisor ainda que detenha as competências acima referidas para além da responsabilidade no exame aos candidatos. A aprovação do exercício profissional consequente da aprovação do exame é válida por cinco anos. Findo esse período o RN irá realizar uma avaliação do desempenho a esse profissional que consistirá no preenchimento de um questionário e na apreciação de alguns trabalhos por ele realizados. No caso de detectar alguma negligência o RN, para além de uma sanção pecuniária, poderá consoante a gravidade emitir uma chamada de atenção, notificação ou mesmo retirar a qualificação. Para efeitos de CQ, o RN conta com o apoio do FAR e SRS. Apesar de a legislação exigir que o auditor execute o exame às contas de acordo com as normas de auditoria geralmente aceites, não existem normas de auditoria obrigatórias na Suécia. Só existe obrigatoriedade na inscrição no RN para realizar auditorias legais às contas. No FAR não é obrigatória mas, quando ocorre, a aplicação das normas torna-se compulsiva para os seus associados.

De acordo com um dos organismos contactados, o CQ executado pelo RN tem vindo a ser historicamente baseado na recepção de queixas ou notificações e por selecção aleatória. Tal facto deve-se do FAR e SRS disporem do seu próprio sistema de CQ e se reportarem ao RN apenas em situações de detecção de sérias deficiências em que possa resultar expulsão. O facto de o RN (que sintetizando realiza o controlo dos CQ) não receber uma informação de todos os CQ realizados contentando-se apenas com aqueles que os organismos profissionais lhes enviam, não deixa de ser uma característica menos boa do sistema de CQ deste país.

FEE (1998b) narra que, desde 1997, a RN implementou um sistema de CQ aleatório baseando-se na monitorização apenas dos auditores individuais. Dentro da aleatoriedade da selecção pondera ainda alguns factores de risco como a desproporcionalidade entre o elevado número de clientes e os meios humanos e materiais disponíveis, conforme exemplifica o autor. Também após esta data, a FAR passou a ter um órgão de CQ externo, denominado de *Quality Board*. Este órgão executa os seus controlos através da monitorização e da *peer review*. Todos os membros do FAR estão sujeitos ao *peer review* num prazo de 5 anos. Um dos contactos referiu que o actual sistema sueco respeita na maioria as normas recomendadas pela Comissão; no entanto, ainda regista alguns assuntos a aguardar resolução e que têm consequências práticas no

que se refere ao CQ. A título de exemplo, refere o facto de haver profissionais que realizam auditoria e uma vez que não necessitam de estar inscritos em nenhum dos institutos, não estão sujeitos a nenhum CQ. Outro contacto sobre esta matéria refere que, através de um acordo celebrado entre a RN e as duas organizações, estes profissionais serão revistos ainda que com periodicidade diferente.

Uma particularidade relativamente à certificação legal das contas na Suécia é que neste país, o auditor não é obrigado a emitir uma opinião directa sobre as demonstrações financeiras. Ou seja, ele não refere como em Portugal que as demonstrações financeiras “traduzem uma imagem verdadeira e apropriada”. O auditor apenas recomenda que a demonstração de resultados e o balanço sejam adoptados e que seja feito, relativamente ao resultado líquido, o que propuser a administração no seu relatório de gestão.

Capítulo IV

Análise e reflexão sobre os actuais mecanismos de CQ

CAPITULO IV – Análise e reflexão sobre os actuais mecanismos de Controlo de Qualidade

4.1. Introdução

A CE apresenta no preâmbulo da recomendação relativa ao CQ a “inexistência de qualquer norma internacionalmente aceite que defina requisitos mínimos para o controlo da qualidade, susceptíveis de serem utilizados como referência para os sistemas nacionais de controlo de qualidade” (CE 2000: parag.7 do preâmbulo). No entanto, também menciona que “A definição dos requisitos mínimos pode ser completada por outras formas de controlo externo (...) que pode por sua vez ser executado pelas autoridades de supervisão, pelas autoridades de regulamentação das bolsas ou outras autoridades sectoriais específicas, com o objectivo de melhorar a qualidade da revisão legal das contas” (CE 2000: parag.9 do preâmbulo) e cita que “Os controlos complementares de qualidade da revisão (...) incubem aos Estados-Membros” (CE 2000: parag.10 do preâmbulo).

Esta possibilidade de cada EM criar o seu próprio sistema de CQ e todas as pessoas que executam a revisão legal das contas deverem estar sujeito a ele, transfere a responsabilidade da CE para os EM no que refere à criação de procedimentos. No entanto, a CE recomenda a aplicação de dois métodos diferentes de CQ, nomeadamente o sistema de controlo e o sistema de verificação pelos “pares” (o *peer review*).

Conforme EFAA (1999), a execução de um CQ do trabalho de auditoria passará pelas seguintes fases: determinação de um nível mínimo de qualidade a ser atingido, introdução de mecanismos de controlo para certificar que as regras são seguidas por quem executa a auditoria, introdução de sanções nos casos em que tal não se verifique e a demonstração que a qualidade do trabalho executado corresponde ao predefinido. A forma realística de se atingir essa meta passará pela definição precisa do objectivo a alcançar, através da introdução de um conjunto de normas com os requisitos mínimos a conseguir deixando a forma ou os meios de os fixar, às respectivas entidades reguladoras da actividade profissional nacionais.

Todos os EM procuraram ir ao encontro das diversas recomendações e pareceres que têm vindo a ser transmitidos, quer pela UE, quer por outros organismos. Relativamente à recomendação da UE, os quinze que já a integravam cumprem-na na totalidade e os restantes, na qualidade de candidatos ao quinto alargamento, foram confrontados com a necessidade de mover esforços nesse sentido. Mas, como atrás foi referido, cada país pode complementar os requisitos mínimos com outros mecanismos.

4.2. O universo

Com base nos objectivos pretendidos, a definição do nosso universo não foi difícil no sentido em que o próprio tema da dissertação já o identificava, isto é, os países da UE. No entanto, a UE *per se* constitui um universo teórico porque, na realidade, o que vai ser objecto concreto do nosso estudo, ou seja, o nosso universo efectivo será a realidade dos organismos de profissionais da auditoria legal dos países membros. Esta particularização prende-se, obviamente, com o objecto de o nosso estudo se centrar, de um modo geral, no auditor e, de um modo particular, no CQ do seu trabalho. Não podemos, no entanto, esquecer que existem outras fontes disponíveis para a obtenção da informação que pretendemos analisar. Referimo-nos à bibliografia disponível sobre os próprios organismos e à publicada por eles a título de exemplo.

A UE conta com 25 EM, mas esta informação não condiciona em nada o número de organismos existentes. Basta termos em atenção que em Portugal apenas existe um Organismo que tutela a auditoria legal (a OROC) mas na Finlândia, Reino Unido e outros EM o mesmo não acontece. Aliás, conforme pudemos constatar durante a nossa pesquisa, o conceito de “revisor”, como é entendido em Portugal e no que se refere ao âmbito da sua actividade profissional, não é um conceito comungado pelos restantes EM.

Para a definição clara do universo, começamos por identificar o conjunto de organismos que, em termos práticos, agrupam os profissionais que desempenham as mesmas funções que o auditor legal português. Procedemos a contactos com o Departamento de Relações Internacionais da OROC com o intuito de identificar os seus congéneres, assim como pedido de contactos e informações junto das embaixadas e associações de empresas internacionais de auditoria, entre outras fontes. O resultado obtido foi especialmente explanado no terceiro capítulo.

Nos vinte e cinco EM podemos identificar trinta e quatro organizações que orientam e fiscalizam a auditoria legal. A maioria dos EM (dezassete países) concentra todo a responsabilidade da auditoria legal em apenas uma organização. Neste grupo está incluído a Alemanha, Bélgica, Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Estónia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Polónia, Portugal e República Checa. Um segundo grupo de países divide o encargo por duas organizações. Referimo-nos à Áustria, Dinamarca, Espanha, Finlândia, Itália e Suécia. Mais do que duas organizações contamos apenas com a Irlanda e com o Reino Unido. O Reino Unido conta com cinco organizações com responsabilidades na auditoria legal das quais quatro delas são as quatro organizações responsáveis presentes na Irlanda. Naturalmente, foi dirigido um questionário a todas as trinta e quatro organizações.

4.3. Metodologia do estudo

4.3.1. Desenvolvimento teórico da metodologia

O entendimento da ciência como uma combinação ordenada de conhecimentos relativamente ao meio em que nos movemos, sendo essa sapiência obtida através do método científico, representa uma ideia transmitida por Machado (2002) que é fundamental reter durante a elaboração de qualquer estudo deste tipo, assim como a importância crítica que reveste a componente empírica, isto é, o lado experimental, conforme refere a mesma autora.

Variados podem ser os meios para atingir os fins dos processos de investigação. É o propósito da pesquisa, a sua metodologia, a lógica inerente e os resultados/finalidade que, conforme refere Machado (2002), determinarão o tipo de pesquisa a enveredar. Para o nosso caso concreto, apesar de realizarmos uma descrição de fenómenos tal como eles existem, identificando e obtendo informações sobre as características de um problema (o que nos levaria a concluir estarmos a falar de uma pesquisa descritiva), é nosso desejo contribuir mais para o conhecimento em geral do que resolver um problema concreto. Deste modo, estamos perante uma pesquisa mais académica, uma pesquisa pura, fundamental, básica.

Dos dois principais paradigmas de investigação possíveis, e com base nos pressupostos que os caracterizam, enquadramo-nos no paradigma positivista em detrimento do fenomenológico. Deve-se ao facto de que, para o paradigma positivista, e conforme refere Creswell referido por Machado (2002), a natureza da realidade é objectiva, única e alheia ao pesquisador, sendo este autónomo do que é investigado e os valores apresentados completamente imparciais. Isto implicará necessariamente que a linguagem da própria pesquisa se traduzirá numa linguagem formal, baseada em conceitos, de voz impessoal e recorrendo ao uso de palavras quantitativas. O processo de pesquisa em termos metodológicos será dedutivo, isto é, haverá um enfoque para factos objectivos.

A autora acima referenciada sintetiza este paradigma referindo que “o investigador procura os factos ou causas dos fenómenos sociais, dando pouca ênfase à posição subjectiva do indivíduo; a pesquisa desenvolve-se com um sentido lógico, de tal forma que a precisão, objectividade e rigor substituam a experiência e a intuição como forma de investigar os problemas em causa” (Machado, 2002:21).

Devido a tratar-se “de uma metodologia positivista cujo objectivo consiste em obter informações de variáveis em diferentes contextos, mas ao mesmo tempo” (Machado 2002:27)

estamos perante uma metodologia de investigação denominada na terminologia própria de “estudos sectoriais cruzados”.

Após a definição do problema, da sua qualidade, da sua pertinência, e tendo igualmente em consideração a lacuna no conhecimento conjugada com a limitação de tempo, é nossa intenção debruçarmo-nos sobre o método de recolha de dados possíveis de utilizar. Metodologicamente falando, os três métodos mais frequentes são a entrevista, a observação e os questionários. Considerando os pressupostos metodológicos que servem de suporte a cada um dos métodos, parece-nos lógico recorrer ao uso dos questionários. No nosso entender, a sua principal diferença comparativamente aos outros dois métodos reside no facto de exigir um maior esforço por parte de quem fornece os elementos.

Oppenheim, indicado por Abreu (2004), apresenta uma tabela onde se podem observar as principais diferenças entre os questionários e as entrevistas:

Quadro 4 – Principais diferenças entre os questionários e as entrevistas

Características	Questionários	Entrevistas
Corrigir incompreensões	Não	Sim
Fornecer explicações adicionais	Não	Sim
Recolher avaliações baseadas na observação	Não	Sim
Controlar a sequência das respostas	Não	Sim
Controlar se as respostas foram completas	Não	Sim
N.º de respostas obtido	Geralmente menor	Geralmente maior
Processamento	Fácil	Mais difícil
Tempo de recolha	Menor	Maior
Enviesamento por parte do entrevistador	Não	Sim

In Abreu (2004:s/pág)

A preparação de um questionário não é um processo fácil. Para a realização do nosso, e conforme Foddy (2002), tivemos em consideração um conjunto de anotações que indicamos:

- A simples natureza das questões, abertas ou fechadas, acarretam diversas características, que temos de ponderar à medida que avançamos nos temas que pretendemos analisar:
 1. O primeiro tipo de questões, devem ser posicionadas no final do questionário e reduzidas ao mínimo;
 2. O número de linhas para a resposta poderá determinar, em parte, a sua profundidade ao passo que as questões fechadas, apesar de não exigirem que se

- se escreva e por isso se tornarem mais rápidas na resposta e fáceis na quantificação, podem ocasionar uma deturpação com a colocação de respostas alternativas que originalmente nunca ocorreriam aos respondentes;
3. Do mesmo modo, a irritação com a não apresentação da opção que mais se adequaria ao respondente pode surgir;
 4. Outra situação que não pode ser descurada prende-se com a própria formulação das questões, vital para que os inquiridos compreendam o que lhes está a ser questionado;
 5. A sucessão e a categoria das respostas, a sua essência e conteúdo, as palavras adequadas, não técnicas e acessíveis, também ajudam os inquiridos no preenchimento do questionário.
- A ordem das questões não deve ser descurada: começar com questões abrangentes, em termos de tema abordado, avançar para questões mais específicas (ocasionando saltos nas respostas), parece-nos reunir o consenso.
 - Não podemos igualmente ignorar os aspectos que se podem tornar decisórios aquando da resposta ao questionário. Referimos alguns:
 1. De um modo geral, referimo-nos ao aspecto gráfico e à consistência das respostas (por ex: sempre “x” ou “•”, e do mesmo lado);
 2. ao número e tamanho das questões que deve ser reduzido;
 3. à ausência de questões de opinião que aumentariam grandemente o número de respostas;
 4. à cuidadosa preparação da introdução que será a primeira coisa que o inquirido irá ler.
 - As questões de índole pessoal, essenciais para estratificar a amostra, devem ser remetidas para o fim, depois de o inquirido já ter concluído sobre a autenticidade do questionário. Mas, neste caso, como estamos a realizar questões factuais sobre procedimentos realizados em diversos países, a preocupação de estratificação da amostra é despropositada.

Conforme Machado (2002), após a ponderação de todos estes factores resulta um conjunto de perguntas que, antes de ser distribuído, deve ser testado. Este teste ocorrerá em duas ocasiões. Primeiramente, o questionário será entregue a vários indivíduos (não necessariamente da área) para opinarem sobre a perceptibilidade e compreensão das questões, sendo, de seguida, entregue a outro grupo (desta vez já com conhecimentos na área a ser testada) de modo a validá-lo.

Após todo este processo, o questionário encontra-se pronto. Mas, surge-nos o problema do seu envio, que também irá desempenhar um importante papel no número de respostas.

Os autores consultados sobre este tema, Fricker e Schonlau (2002), Stanton (1998), Sohn e Tadisina (2002) e Roos (2002), são claros ao referir que a pesquisa com o recurso à internet oferece capacidades únicas por se tornar não só um meio mais rápido e mais barato mas também, comparativamente aos questionários impressos, reduzir o tempo de envio e recepção da resposta. Alguns dos autores acima referidos citam:

“Uma vantagem de uma pesquisa recorrendo à Internet sobre a de lápis e papel é que a pesquisa na internet está sempre presente e disponível, ao passo que a de lápis e papel será inerentemente episódica”⁶⁵ [tradução nossa].

“Por exemplo, muitas vezes somos “forçados” a conceder uma semana de tempo de entrega para o correio postal. Assumindo que bastaria uma carta inicial e um envio posterior, esta semana de envio postal rapidamente converte o tempo de pesquisa para um mês, uma vez que temos de reservar duas semanas para a entrega do envio inicial e a sua recepção, e outras duas semanas adicionais para o envio posterior e sua recepção. Por comparação, num processo electrónico, a mesma operação potencialmente poderia ser completada em poucos dias ou menos”⁶⁶ [tradução nossa].

Recorrendo à Internet, rapidamente nos apercebemos que a recolha de elementos pode ser atingida por várias formas. “Com o advento da *World Wide Web* (*Web* ou *WWW*) e o correio electrónico (*email*), a internet abriu novas perspectivas no que se refere à pesquisa”⁶⁷ [tradução nossa].

No desenvolvimento dos mecanismos de recolha de dados, é importante estarmos elucidados sobre a diferença entre uma pesquisa por correio electrónico e uma pesquisa recorrendo a uma página na internet. “A pesquisa por correio electrónico usa uma mensagem de correio electrónico que contém o questionário. Os respondentes podem participar respondendo à mensagem de correio electrónico. A pesquisa baseada na internet usa páginas criadas pelo investigador que

⁶⁵ No original: “One advantage of a web-based survey over a paper and pencil survey is that the web survey is always present and available, whereas the paper and pencil survey is inherently episodic” (Stanton, 1998:723).

⁶⁶ No original: “For example, one is often forced to allow for a web of delivery time in the postal mail. With an advance letter and a single mail follow-up, this one week delay telescopes into over a month in survey fielding when two weeks must be budgeted for initial survey delivery and return time, plus an additional two weeks for a single follow-up reminder delivery and response time. By comparison, in an all-electronic process the same operation has the potential to be completed in a few days or less.” (Fricker e Schonlau, 2002:355).

⁶⁷ No original: “With the advent of the World Wide Web (Web or WWW) and electronic mail (email), the Internet has opened up new vistas in surveying” (Fricker e Schonlau, 2002:347).

investigador que contém o questionário. Os respondentes podem participar visitando estas páginas e preenchendo lá o questionário⁶⁸ [tradução nossa].

Outros autores não estruturam assim a apresentação das suas sugestões de recolhas de dados, indicando apenas que “Em alternativa ao envio por correio da pesquisa, pode ser dado ao inquirido um acesso a um *website* (página na internet) que a contém. Ou (...) o questionário pode ser enviado aos inquiridos por correio electrónico, possivelmente num ficheiro em anexo”⁶⁹ [tradução nossa]. Esta perspectiva é reforçada por outros autores conforme podemos ler: “Os questionários podem ser enviados por correio electrónico, as pessoas podem receber uma carta com um convite a visitar um determinado *website* e as pessoas podem ir ao encontro de um questionário quando “navegam” na internet. Os respondentes também podem receber um questionário via CDROM em que as respostas são devolvidas recorrendo ao correio electrónico”⁷⁰ [tradução nossa]. O mesmo autor refere ainda a possibilidade da instalação de um software específico nos computadores dos respondentes, criando assim a plataforma de base para o questionário a ser futuramente enviado.

Uma solução pode igualmente estar na abordagem mista. “Recentemente, os investigadores andam a explorar combinação do uso em simultâneo do correio electrónico e da internet para a recolha de informações. (...) Com esta combinação, o correio electrónico proporciona o modo de contacto com o participante. Uma vez contactado, os que concordarem em participar são então direccionados para a página na internet para completarem a pesquisa”⁷¹ [tradução nossa].

Dillman, referenciado por Fricker e Schonlau (2002), refere também que para aumentar a cobertura o ideal é necessário recorrer a uma estratégia mista. No entanto, esta estratégia mista em termos de conteúdo, por se tratar de correio electrónico e correio postal, difere da “combinação” acima apresentada por Truell (2003), isto é, correio electrónico e internet.

Esta facilidade de comunicação, conduzirá tendencialmente a um aumento de respostas. No entanto, à medida que este meio de comunicação se vai popularizando, também as empresas

⁶⁸ No original: “The e-mail survey uses an e-mail message that contains the questionnaire. Respondents can participate by replying to the e-mail message. The web-based survey uses web pages created by the researcher that contains the questionnaire. The respondents can participate by visiting the web pages and filling out the questionnaire.” (Sohn e Tadisina, 2002:1408).

⁶⁹ No original: “Rather than mailing a paper survey, a respondent can now be given a hyperlink to a Web site containing the survey. Or (...) a questionnaire is sent to a respondent via e-mail, possibly as an attachment.” (Fricker e Schonlau, 2002:347).

⁷⁰ No original: “Questionnaires can be sent using email, people can receive a letter with an invitation to visit a certain website and people can come across a questionnaire when surfing the web. Also respondents can receive a questionnaire on a CDROM of which the answers are sent back using email.” (Roos, 2002:1).

⁷¹ No original: “Most recently, organizational researchers have explored a combination approach by using both email and the Web for survey data collection (...) With the combination approach, email provides the participant contact mode. Once contacted, participants who agree to participate are then directed to a Web site to complete the survey” (Truell, 2003:31).

de publicidade vão explorando este mecanismo para fazer conhecer os seus produtos, ocasionando o desinteresse por parte de alguns utilizadores na sua caixa de correio electrónico. Aliás, “o maior desafio para os investigadores será conseguirem fazer-se notar assim como a sua pesquisa na superabundância de pesquisas comerciais e de diversão que existem e continuam a multiplicar-se na *Net*”⁷² [tradução nossa].

Sintetizando, “a escolha do melhor método (ou combinação de métodos) (...) deve depender de três factores. O primeiro e mais importante factor é, obviamente, a tecnologia disponível ao investigador. Quando o investigador não tem acesso à internet, ou não tem acesso a programas específicos, não se mantêm abertas muitas opções. Acontece que alguns métodos são mais fáceis de implementar do que outros. A escolha do método tem implicações para o respondente. Estas implicações afectam a vontade e a capacidade dos respondentes de participar e constituem o segundo importante factor. O à-vontade no cumprimento está dependente não só da tecnologia e do respondente mas também da forma como a pesquisa é projectada, e este é o terceiro importante factor”⁷³ [tradução nossa].

Apercebendo-nos das opções que hoje dispomos para o envio do questionário aos respondentes, constatamos que não é uma tarefa simples. E o mesmo se passará com a ambicionada recepção dos dados.

Ao depararmos com as adversidades (válidas ou inválidas) existentes para quem responde, a escolha do método a utilizar assume um papel importantíssimo. No entanto, sempre que existe o recrutamento de respondentes, podem ser esperadas estas dificuldades:

- Acesso à internet – apesar de nos parecer relativamente óbvio que os respondentes deverão ter acesso à internet, Roos (2002) sugere que não podemos deixar de reflectir que existem diferentes tipos de gradações no seu acesso. Ao passo que alguns poderão ter acesso ilimitado, acrescenta, haverá outros que terão só a possibilidade do envio e recepção de correio electrónico ou do acesso a apenas determinadas páginas;

⁷² No original: “A major challenge for researchers will be to distinguish themselves and their survey from the plethora of commercial and entertainment surveys that exist and continue to multiply on the Web” (Fricker e Schonlau, 2002:365).

⁷³ No original: “Choosing between the methods (or a combination of methods) described above should depend on three factors. The first and most important factor is, of course, the technology available to the researcher. When the researcher has no access to a webserver, or does not have access to specific software, only so many options remain open. Furthermore, some methods are easier to implement than other. Choosing a method has implications for the respondent. Those implications affect the willingness and ability of respondents to participate. Those implications make up for the second important factor. Ease of implementation is depending not only on technology and the respondent, but also on the way the survey is designed, which is the third factor in choosing between the IESI-Internet Enabled Self Interviewing - Methods.” (Roos, 2002:5).

- Custos – Para Roos (2002) os respondentes que acedem à Internet através da linha telefónica, uma vez que o custo é proporcional ao tempo de ocupação da linha, ao serem confrontados com a recepção de um questionário em anexo que se traduz num ficheiro “pesado”, necessariamente terão de pagar para ter esse questionário. Quanto maior for o questionário, maior será o custo e por conseguinte menor a probabilidade do respondente o descarregar e responder. A sua dificuldade em aceder e responder à pesquisa devido à lentidão do modem ou à velocidade do próprio servidor tem de ser tomada em consideração. “Geralmente, a pesquisa por correio electrónico não é apropriada para um questionário grande. Se a mensagem de correio electrónico conter demasiadas questões, o respondente pode desistir de completar a pesquisa”⁷⁴ [tradução nossa].
- Segurança – Os respondentes podem recear a falta de segurança na transmissão dos dados;
- Fardo – Os futuros respondentes podem suspeitar que a resposta a um questionário conduzirá à recepção de muitos outros no futuro;
- Administração – A Administração/Direcção do Instituto/Organismo pode não autorizar a resposta;
- Programa e Conhecimentos técnicos – O questionário, caso seja enviado em anexo, deve ser apresentado num programa ao dispor do respondente. Caso contrário, não haverá lugar a resposta. Os respondentes não são habitualmente nenhuns peritos em informática pelo que, se houver necessidade de conhecimentos técnicos a nível de *hardware* ou *software*, o mais provável é que um certo número de respondentes não responda. A melhor solução para o investigador será “assumir que o respondente é um leigo em matérias de computadores, Internet e semelhantes”⁷⁵ [tradução nossa]. No entanto, existe sempre o receio por parte do respondente que poderá não possuir os conhecimentos necessários para participar no questionário;
- Inconveniente – Podem existir respondentes que considerem tão inconveniente a resposta por computador como por papel.

Mas a escolha do método também tem implicações para o investigador. Alguns obstáculos assumem particular relevo, nomeadamente:

⁷⁴ No original: “Generally, the e-mail survey is not appropriate for a long questionnaire. If the e-mail message contains too many questions, the respondent may give up completing the survey.” (Sohn e Tadisina, 2002:1408).

⁷⁵ No original: “(...) on the assumption that a respondent is a complete layperson in the field of computers, the internet and the like” (Roos, 2002:7).

- Zeithmal e Gilly, referenciado por Sohn e Tadisina (2002), refere ser mais fácil para as gerações mais novas o uso de novas tecnologias, ao passo que as gerações mais velhas preferem a pesquisa por correio postal. Este comentário sugere que se deve ter em consideração a provável faixa etária dos futuros respondentes aquando a ponderação do método a utilizar; este não é o primeiro autor a fazer referência à possibilidade de resistência por parte de algumas pessoas em lidar com o computador;
- Tse, A., Tse, K., Yin, Ting, Yi, Yee, Hong, citados por Fricker e Schonlau (2002) referem que “além disso, para obter um nível de respostas suficientemente alto, pode ser necessário manter a pesquisa *on-line* por um extenso período de tempo. (...) Este período compreende uma semana de trabalho e dois fins-de-semana, uma vez que a maioria dos respondentes concluem os questionários ao fim de semana. (...) Mais ainda, na experiência de Tse’s, a maioria dos respondentes ou respondem quase imediatamente (dentro de um dia) ou pura e simplesmente não respondem, o que levanta a questão da eficiência do acompanhamento das não respostas via electrónica”⁷⁶ [tradução nossa];
- Crawford, Couper e Lamias referenciado por Truell (2003) notam que o uso de “*follow up*” afecta imediatamente a velocidade de retorno das respostas. Outro estudo⁷⁷ considerado por Truell (2003) menciona que qualquer acompanhamento às não respostas aproximadamente dobra a quantidade de respostas. Do mesmo modo, referem o estudo realizado por Schafer e Dillman onde sintetizam que para uma pesquisa ter sucesso, parece importante que múltiplos contactos sejam feitos;
- Não podemos ignorar o facto de que, para a execução de um envio integralmente electrónico, temos de nos certificar que o universo em análise disponha de meios adequados, isto é, acesso à internet e *hardware* e *software* compatível. É que, alerta Sohn e Tadisina (2002), no caso do envio do questionário, cada respondente deverá supostamente visualizá-lo da mesma forma.
- Stanton (1998) recorda que a disponibilidade ou interesse dos respondentes nem sempre abunda, é-nos referido que “os respondentes WWW controlam o tempo e o

⁷⁶ No original: “Furthermore, to achieve sufficiently high response rates, it may be necessary to leave an Internet-based survey in the field for an extended period of time (...) This period comprises one workweek with two weekends, because they find that most respondents complete their surveys on the weekend. (...) Further, in Tse’s experiment, most e-mail survey recipients either responded almost immediately (within one day) or they did not respond at all, which raises the question of the effectiveness of non-response follow-up in the electronic forum.” (Fricker e Schonlau, 2002:356).

⁷⁷ Estudo realizado por Kittleson.

local para completarem o estudo (...) podem estar sonolentos, chateados, aborrecidos, intoxicados, ou apenas num estado de espírito inadequado para proporcionar respostas exactas ou honestas”⁷⁸ [tradução nossa];

- A existência de intranet (rede de trabalho interna privada de uma organização) que nos impede de entrar efectivamente em contacto com as pessoas que estão habilitadas a responder, conforme refere Sohn e Tadisina (2002);
- A impossibilidade de controlar quem responde: “o descontrolo desta situação pode ser superado por técnicas de controlo do acesso, mas tais técnicas implicam tempo e/ou despesas associadas com a personalização do programa. Tais técnicas exigem também a distribuição de palavras-chave ou outras chaves de acesso para cada respondente individual. O uso de palavras-chave ou chaves de acesso criam novamente potenciais suspeitas por parte dos inquiridos acerca do anonimato e confidencialidade”⁷⁹ [tradução nossa]. Truell (2003) aborda o estudo de Crawford, Couper e Lamias sobre este assunto, onde refere que, em alternativa à tradicional palavra-chave, poder-se-ia embutir um identificador único no endereço (*Uniform Resource Locator*), bastando assim seleccionar o endereço indicado para os participantes serem automaticamente direccionados para o *site* onde se encontra a pesquisa. Mesmo assim, defende ainda o mesmo autor, “apenas os indivíduos com um interesse na pesquisa e tempo livre suficiente é que iriam completar o estudo”⁸⁰ [tradução nossa].
- A dificuldade em garantir o anonimato, se porventura este seja pretendido. Uma forma que poderia minimizar as dúvidas na questão do anonimato e confidencialidade, conforme refere um estudo de Zhang referenciado por Truell (2003), seria a criação de opções de formas de respostas alternativas, ou seja, fax ou correio postal. Assim, a não disponibilização de meios alternativos implicaria o risco sério de apenas receber respostas dos respondentes dispostos a responder via Internet. Este mesmo estudo, em combinação com o de Schleyer e Forrest, esclarece que “os resultados indicam que pode haver indivíduos que preferem a pesquisa em papel e

⁷⁸ No original: “The WWW respondent controls the time and setting of completing the study. (...) might be sleepy, angry, bored, intoxicated, or otherwise in an unsuitable frame of mind to provide honest, accurate responses to items” (Stanton, 1998:712).

⁷⁹ No original: “Access control techniques can overcome this uncontrolled situation, but such techniques entail time and/or expense associated with customized programming. Such techniques also require the distribution of passwords or other access keys to each individual respondent. Use of passwords or access keys again creates the potential for elevating respondents’ suspicions about anonymity and confidentiality” (Stanton, 1998:711)

⁸⁰ No original: “Only those individuals with an interest in the survey topic and sufficient free time would have completed the survey” (Stanton, 1998:716).

pesquisa em papel e muito provavelmente se tornarão em não-respondentes se não lhes for dado opções de resposta alternativas”⁸¹ [tradução nossa].

- Tendo em consideração os custos, e como referimos no início, numa primeira perspectiva poder-se-ia pensar que, recorrendo à pesquisa por correio electrónico, estes seriam inferiores ao envio por correio convencional devido à poupança prevista na impressão dos questionários e ao custo do próprio envio postal. Não podemos, no entanto, esquecer que, conforme nos refere Fricker & Schonlau (2002), considerando todos os custos, as pesquisas recorrendo à Internet podem ser, ou não, mais baratas dependendo das despesas adicionais que surjam denominadamente do custo do programador. Afinal de contas, os conhecimentos exigidos para a criação de um *site* de modo a alojar o questionário⁸², a consequente base de dados associada, a sua manutenção e a eventual resolução de outros problemas esporádicos, facilmente excedem os conhecimentos do utilizador comum de internet.
- Uma outra implicação reside no facto de que a pesquisa por correio electrónico pode facilmente distinguir não-respostas voluntárias de não-respostas involuntárias, algo que no correio postal não se consegue. As não-respostas voluntárias querem dizer que o potencial respondente não deseja participar na pesquisa, não respondendo deliberadamente. As não-respostas involuntárias indicam que o potencial respondente não pode responder porque não terá recebido qualquer questionário. No correio tradicional, é difícil de determinar se o questionário atingiu o seu potencial destinatário, pois, apesar de poder ter chegado à empresa ou instituição ou pessoa, poderá nunca chegar ao respondente pretendido. Mas, uma vez que chega ao potencial respondente, a decisão de responder ou não é da sua inteira responsabilidade. A pesquisa *on-line* pode directa e facilmente chegar ao potencial respondente. A não-resposta voluntária e não-resposta involuntária podem então ser determinadas com a devolução do correio electrónico;
- Há que ter em consideração a quantidade de tempo que presumivelmente será necessária aos respondentes para completar o questionário. Estudos referidos por Roos (2002) sugerem que, quando for necessário que esteja *on-line* mais do que quinze minutos, se torna questionável se o respondente irá completar o questionário.

⁸¹ No original: “This result indicates that there may be individuals who still prefer to complete paper surveys and would likely become non-respondents if not given alternative response options” (Truell, 2003:33).

⁸² A título de curiosidade, um estudo de Dillman, A., Tortora, R., Conradt, J. & Bowker, D realizado em 1998 e referido por Truel (2003), indica que um *site* simples tendencialmente produzirá um maior nível de respostas que um *site* com muita imaginação.

questionário. Acrescenta ainda que, no caso de se tratar de um questionário mais complexo, será melhor proceder ao seu envio por CDROM;

- É fundamental transmitir aos respondentes, desde o início, uma atitude positiva para a participação no questionário, apelando quase à sua boa-vontade. Inicialmente, quando confrontados com um questionário, os respondentes habitualmente assumem uma posição negativa ou neutral pelo que é imperioso não lhes ser dada logo no início a possibilidade de dizerem que “não”. Caso lhes seja questionada a sua disponibilidade para responder ao questionário, assumindo que responder a um questionário não está na lista das coisas mais rejubilantes a realizar num dia de trabalho por quem certamente já tem bastante que fazer, e a resposta seja “não”, então todas as vezes que for novamente perguntado, para Roos (2002), responderá negativamente. Ainda que não tenha nenhuma razão importante para o fazer, certamente irá construí-la cada vez que for repetidamente questionado. Se nenhuma pergunta lhe for colocada, a sua atitude manter-se-á neutra. Aqui reveste-se de uma importância capital a recepção por parte do futuro respondente de informação que o convença a responder, como por exemplo, as vantagens em participar;

Em contrapartida, este método, apresenta mais vantagens para além das já citadas, conforme Sohn e Tadisina (2002): o custo que acarretaria a introdução dos elementos poder ser evitado consoante tivermos optado por proceder ao envio do questionário por correio electrónico ou tivermos criado o *site* com descarga posterior numa base de dados, a facilidade de preparação da informação e a eliminação de erros de transcrição.

As formas de reduzir a probabilidade dos problemas acima referidos se virem a tornar realidade não são exclusivas deste tipo de método de recolha de dados. As mais frequentes são:

- Um contacto prévio com os potenciais respondentes antes de enviar o correio electrónico, de modo a obter permissão conforme nos sugere Sohn e Tadisina (2002). Esta forma, para o autor, constitui o melhor método de aumentar o nível de respostas. Roos (2002) corrobora esta mesma ideia, apesar de identificar o grande inconveniente de dobrar as possibilidades de não obter resposta;
- A promessa da partilha dos resultados assim que estes existirem, que se revela como sendo a forma clássica de motivar os respondentes;
- a oferta de algum bem (ainda que de carácter meramente simbólico) aquando da recepção da resposta revela ser outra forma tradicional de provocar respostas. Neste caso, não só convém ter em consideração a natureza do próprio questionário, mas

também a existência ou não do apoio (ainda que não financeiro) de alguma instituição e respectiva autorização de modo a evitar o surgimento de questões enviesadas ou de índole ética com consequências nefastas para o investigador e/ou organismo;

- A redução ao mínimo de qualquer esforço que tenham de realizar com o questionário é outro princípio básico que é importante que os respondentes vejam.

Mas, este método permite-nos recorrer a um tipo de influência que os outros não permitem, como:

- A desnecessária papelada que, ao invés de representar um acréscimo de papel numa secretária, pode ser resolvida numa simples mensagem de correio electrónico;
- A possibilidade de diversos respondentes trabalhar continuamente em computador, o que lhes torna muito mais fácil e conveniente este tipo de método;
- Os questionários podem ser mais curtos porque informaticamente não é necessário visualizar-se todo o espaço disponível para a resposta;
- Os questionários podem ser mais apelativos porque informaticamente é possível criar uma visualização dinâmica do questionário;
- Os questionários podem ser melhores porque se torna mais fácil escrever, apagar e reescrever ao computador do que manualmente;
- Pode ser gravado na memória, respondido mais tarde e enviado posteriormente conforme o desejo do próprio respondente, sem sobrecargas administrativas;

Vai ficando claro que uma pesquisa recorrendo à internet tem muitas problemas e armadilhas. O que realizamos difere em muito pouco do desenvolvimento teórico que acabamos de apresentar.

4.2.2. Desenvolvimento prático da metodologia

Após a identificação do objecto de estudo, em Setembro de 2003, procedemos ao envio de uma mensagem (via correio electrónico) a todos as instituições/organismos ligados à auditoria legal de todos os EM. Como não existe uma segunda oportunidade para causar uma boa primeira impressão, entendemos que neste primeiro contacto deveríamos proceder apenas à explicação sucinta do projecto que estávamos a levar a cabo, frisando os apoios institucionais e o objectivo pretendido. Fizemos ainda referência à preparação de um questionário composto por perguntas

directas e técnicas⁸³ e que apenas pretendíamos saber a quem o deveríamos endereçar, isto é, o nome e o contacto electrónico da pessoa responsável e/ou ligada à área do CQ.

Este questionário, conforme já referido, foi primeiramente entregue a várias pessoas que não são da área, de modo a poderem avaliar sobre a clareza e percepção das questões. Depois de realizadas as alterações sugeridas, entregamos o questionário a um grupo de pessoas com conhecimento na área de modo a validá-lo.

Após o consentimento do orientador, foi submetido à OROC para a sua aprovação e ajustamentos entendidos necessários, sendo posteriormente enviado para as suas homónimas nos restantes EM (o nosso universo). Por muito que tenhamos tentado apresentar as questões de uma forma clara e perceptível, entendemos dar alguma latitude para a realização de perguntas ou mesmo elaboração de respostas a perguntas que não tivéssemos efectuado ou outras observações na parte final do questionário. Estas últimas linhas podiam igualmente ser preenchidas com quaisquer comentários que os respondentes entendessem pertinentes para a nossa compreensão das suas respostas.

Pelo que nos pudemos aperceber e de um modo geral, esta mensagem foi reencaminhada para os respondentes pretendidos, uma vez que as respostas obtidas ao nosso primeiro contacto já mostraram por parte dos próprios responsáveis a sua disponibilidade para responder às questões que tivéssemos. Referimo-nos de um modo geral porque tivemos nesta fase também respostas devolvidas e respostas a manifestar a total indisponibilidade de responder a futuras perguntas.

Após a recolha dos contactos dos responsáveis da área do CQ (que vieram a constituir os nossos respondentes), decidimos começar pela forma que é mais fácil para o investigador e menos difícil para respondente. Assim sendo, começámos este segundo contacto (mas o primeiro para os respondentes) em Junho de 2004 igualmente com o envio de uma mensagem por correio electrónico. Uma vez que se registaram vários meses desde o contacto anterior e, os nossos destinatários não foram exactamente os mesmos, explicámos o projecto que estava a ser realizado, o apoio institucional obtido e o objectivo pretendido fazendo referência à existência de um questionário com perguntas directas e técnicas. Desta vez, apresentamos o *link* à página na internet onde o questionário estava alojado, realçando alguns aspectos como a importância da resposta ao questionário, o curto espaço de tempo necessário para proceder ao seu preenchimento, o facto de todas as respostas serem apenas usadas para os fins em causa assim como a disponibilização das conclusões do estudo.

⁸³ O motivo de as questões apenas serem técnicas e não de opinião, prende-se com a percepção de que, as questões técnicas, pela sua própria natureza, são mais fáceis de responder e não vinculam o indivíduo que responde.

O motivo subjacente ao uso de um questionário alojado electronicamente prendeu-se não só com a obtenção de respostas quase imediatamente mas também com a possibilidade de as receber, independentemente da língua utilizada pelo respondente, automaticamente convertidas no questionário em português. Como no nosso caso não se colocava a questão de anonimato ou confidencialidade (e isso foi atingido ao reduzir todas as questões a questões técnicas, eliminando assim as de opinião), decidimos particularizar os *links* de acesso aos questionários, criando-lhes um identificador único no endereço. Assim, ao recebermos um questionário que *a priori* deveria estar identificado graças às próprias questões nele incluídas no último grupo de questões, poderíamos confrontar essa informação com o *link* acedido. Este identificador único no endereço permite-nos igualmente suprir a falta de correspondência entre a resposta e o EM respectivo na eventualidade de não ter respondido às questões do último grupo.

Neste mesmo mês, recepcionamos duas respostas da Eslovénia que se completavam e a do Reino Unido. Poucos dias depois, já em Julho mas antes de passar um mês do contacto anterior, enviamos uma nova mensagem aos respondentes que ainda não haviam respondido ao questionário a fazer referência à data do último contacto e à ausência de resposta. Aqui reiteramos a existência do questionário *on-line* assim como o seu *link*, acrescentando a estimativa de dez a quinze minutos que entendíamos necessário para a sua resposta e o facto de o questionário estar disponível em várias línguas. A importância da resposta também aqui foi novamente reforçada. Deste esforço resultou a resposta da Hungria, Itália e Letónia.

À medida que recebíamos os questionários e sempre que necessário, íamos questionando os respondentes de modo a compreender na totalidade os esclarecimentos adicionais por eles referidos, complementando a descrição nacional realizada na parte teórica.

Em Agosto, quase um mês após o contacto anterior e recordando-nos das possíveis dificuldades apontadas anteriormente, decidimos estabelecer um novo contacto com os que ainda não haviam respondido. Uma vez que apenas tínhamos cinco respostas das trinta e quatro organizações ou dos vinte e cinco países almejados EM, entendemos facultar directamente o questionário. Colocou-se-nos a questão do idioma e do formato (ficheiro *Word* ou *PDF*⁸⁴). A opção do formato *PDF* permitiria manter o questionário imutável, pelo menos numa primeira fase. No entanto, nem todos os países dispunham desse *Software*, pelo que a opção de enviar num ficheiro de texto pareceu-nos ser a melhor. Uma vez que as questões foram traduzidas para inglês, alemão, francês e espanhol entendemos enviar os questionários nos idiomas que na nossa avaliação nos pareceram mais indicado. Também nesta oportunidade fortalecemos a importância da resposta.

⁸⁴ Ficheiro que resulta da aplicação do *Software: Acrobat Reader*

Esta opção demonstrou dar bastante resultado, originando a recepção de oito respostas. Assim sendo, a Lituânia, Áustria, Finlândia⁸⁵, Eslováquia, Estónia, Dinamarca e Chipre juntam-se ao grupo de países respondentes, elevando para 12 o seu número.

Em Setembro, cerca de um mês após o contacto anterior, realizamos um novo contacto recordando os organismos que ainda não haviam respondido, reforçando a importância vital da resposta. Com esta nova tentativa, recebemos a resposta de Portugal e de França.

Conjugando o receio do termo do recebimento de respostas com a pertinência dos assuntos abordados, decidimos estar presentes no 1º Congresso Europeu de Empresas de Auditoria, inserido na Semana Internacional de Auditoria que decorreria em Outubro em Barcelona. Pretendíamos assim abordar pessoalmente os elementos da Direcção dos diversos Organismos tutelares da Auditoria Legal dos diversos EM que, de acordo com o programa, estariam presentes. Para além dos esclarecimentos adicionais que tivemos oportunidade de obter, não podemos deixar de realçar a ambição que tínhamos no aumento da probabilidade de recepção de novas respostas. Alguns dias antes do Congresso, havíamos recebido a resposta da Alemanha, pelo que sabíamos concretamente com quem falar. Após o congresso e durante o mês de Outubro, recebemos a resposta da República Checa e da Espanha, completando os dezoito questionários dos dezassete países cujas respostas apresentamos.

Uma vez que nem todos os questionários estavam respondidos na totalidade, em Novembro solicitamos as respostas às questões que ainda não haviam sido respondidas e cujos questionários havíamos recebido. Procedemos igualmente ao pedido de esclarecimentos adicionais junto dos EM cujas respostas a nosso entender o exigiam. Consideramos como concluído o período de recepção de elementos para análise, apenas no final do mês de Dezembro. Complementamos, nestes dois meses, os questionários da Alemanha, Chipre, Dinamarca, Eslovénia e Estónia.

A título de conclusão, em termos de EM, não obtivemos resposta ao questionário por parte da Bélgica, Grécia, Holanda, Irlanda, Luxemburgo, Malta, Polónia e Suécia. Foi-nos possível obter a confirmação das características idênticas do CQ entre a Irlanda e o Reino Unido, assim como uma descrição detalhada do CQ da Suécia. De qualquer modo uma vez que não recebemos uma resposta formal ao questionário por parte destes oito países, e apesar de os dados adicionais terem sido enviados pelos Organismos responsáveis, não os incluiremos nos quadros e ilustrações apresentadas. No entanto, teremos essa informação em ponderação na nossa análise sempre que julgarmos pertinente. Em suma, foram as organizações profissionais dos seguintes dezassete países, que participaram neste estudo proporcionando respostas às questões colocadas no questionário:

⁸⁵ Com duas respostas dos dois institutos que tutelam a auditoria legal.

Quadro 5 – Países cujas organizações profissionais participaram neste estudo respondendo ao questionário

Alemanha	França
Austria	Hungria
Chipre	Itália
Dinamarca	Letónia
Eslováquia	Lituânia
Eslovénia	Portugal
Espanha	Reino Unido
Estónia	Rep Checa
Finlândia	

4.3. Análise Descritiva

Com base na primeira parte desta dissertação, realizámos um questionário que pretendem abranger um conjunto de temas que serão objecto de análise. Os dados obtidos serão valorizados individualmente e comparativamente, sendo apresentados com a ajuda de quadros ou ilustrações. Pretendemos assim colocar em evidência as suas características, agregando-os em subcategorias ou exprimindo-os por um novo dado pertinente.

As áreas abordadas no questionário não são, nem pretendem ser, exaustivas. Estamos cientes de que a revisão do trabalho do auditor, assim como o seu próprio trabalho, muitas vezes é revestido de questões particulares e não previsíveis. No entanto, do mesmo modo que o revisor deverá sempre documentar a realização do seu trabalho comprovando a realização dos objectivos, a caracterização de um CQ passará igualmente pelos temas que apresentamos. O objectivo de uma investigação será sempre a resposta para um problema ou pergunta.

Relativamente à sua extensão, foi necessário ter em consideração o equilíbrio entre a limitação temporal natural dos respondentes e a nossa, assim como o número de questões consideradas razoáveis e pertinentes. A cópia do questionário (em português) está incluída em anexo no Apêndice II.

A elaboração deste questionário teve em consideração importantes trabalhos desenvolvidos nesta área e em áreas relacionadas. Privilegiámos a leitura em profundidade de poucos textos cuidadosamente escolhidos e a interpretação criteriosa de dados particularmente expressivos. Foi com essa base que, seguindo a Recomendação da Comissão e demais bibliografia revista e já referida anteriormente, dividimos o questionário em 7 temas, sendo cada um analisado individualmente. Cada grupo compreende um conjunto variável de questões, relacionadas com o tema específico, nomeadamente: Âmbito Geral (quatro questões), o CQ (nove questões), a Comissão de CQ (quatro questões), o Controlador-relator (sete questões), o Relatório (duas questões), Sanções (duas questões) e Dados Finais (cinco questões – ainda que nem todas sejam susceptíveis de

nem todas sejam susceptíveis de análise). A ordem dos temas atrás indicados é lógica; no entanto, explicamo-la posteriormente, na introdução de cada tema.

Dado o facto de este estudo pretender descrever os sistemas de CQ dos EM e estes sistemas serem factuais, solicitamos igualmente a colaboração de várias outras instituições, profissionais de auditoria e firmas de auditoria situadas nos vários EM da UE de modo a colhermos e apresentarmos alguns esclarecimentos adicionais. Não lhes foi dirigido nenhum questionário. É nosso intuito, mais do que a obtenção de muitos dados, a procura sincera da verdade. Como afirmam Quivy e Campenhoudt (1998:24), “Não a verdade absoluta, estabelecida de uma vez por todas pelos dogmas, mas aquela que se repõe sempre em questão e se aprofunda incessantemente devido ao desejo de compreender com mais justeza a realidade em que vivemos e para cuja produção contribuímos”.

Este estudo pretende a comparação de sistemas de CQ dos países da UE. Estaríamos assim a falar de uma população de vinte e cinco EM que constituem presentemente a UE. No entanto, uma vez que para alguns países a revisão legal das contas não está centrada num único organismo, a nossa população “real” alvo da nossa correspondência e questionário foram trinta e quatro organizações.

O que segue, aliado ao que já referimos no terceiro capítulo, permitirá uma descrição detalhada dos vários sistemas de CQ a que os auditores legais estão sujeitos e uma análise comparativa entre os EM respondentes. Itália apenas respondeu ao primeiro e último grupo indicando a não existência de um sistema de CQ, apesar de referir o desenvolvimento de trabalho, nesse sentido. Para a Finlândia, uma vez que obtivemos as duas respostas dos dois organismos responsáveis pela auditoria legal, iremos fazer a distinção dos dois organismos quando para a mesma questão tiverem sido indicadas diferentes respostas. Nesse caso, e aquando da quantificação das respostas, referiremos o termo de “respondentes” e não “países”. Nos casos em que a resposta é idêntica, só então estaremos em condições de nos referir a “países” ou “EM”.

Não podemos descurar que temos três tipos de situações possíveis. Uma situação que corresponde à recepção do questionário de um dos dezassete EM que já atrás referimos que apenas possuem uma organização tutelar da auditoria legal (Alemanha, Bélgica, Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Estónia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Polónia, Portugal e República Checa). Nesta situação é claro que a resposta obtida é caracterizadora do EM respondente, e nestas circunstâncias recebemos onze respostas nomeadamente da Alemanha, Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Estónia, França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal e República Checa.

Temos uma segunda situação possível em que apenas obtemos uma resposta de um determinado EM e esse EM tem outro(s) organismo(s) responsáveis. Neste caso, não podemos determinar com toda a certeza a realidade do EM, uma vez que as informações podem ser contraditórias, como já acima referimos poder acontecer. Esta situação que ocorreu para as respostas obtidas da Áustria, Dinamarca, Espanha, Itália e Reino Unido, poderia ter igualmente ocorrido para a Finlândia, Irlanda e Suécia. Para efeitos de análise consideramos as respostas obtidas como reveladoras da realidade de cada país.

Finalmente, pode ocorrer a receção das respostas de todos os organismos de um determinado EM. Neste caso e analogamente à primeira situação referida, estamos em condições de determinar a realidade do EM, ainda que possuamos elementos contraditórios.

No Quadro abaixo, apuramos o acolhimento dos diversos EM ao questionário e identificamos os organismos que responderam, a data da receção e formato utilizado.

Quadro 6 – Acolhimento dos Estados Membros à recepção do questionário, data da recepção da resposta e formato

Estados Membros	Organismo	Situação	Data Recepção	Formato	Observações
Alemanha	WPK	RO	04-Out	Ficheiro	
Austria	IWP	RO	10-Ago	Ficheiro	
	KWT	RnO			
Bélgica	IRE	RnO			
Chipre	ICPAC	RO	19-Ago	Ficheiro	
Dinamarca	FRR	RO	12-Ago	Site	
	FSR	RnO			
Eslováquia	SKAU	RO	12-Ago	Ficheiro	
Eslovénia	SI-REVIZIJA	RO	24-Jun	Site	(a)
Espanha	AECA	RnO	25-Out	Ficheiro	
	IACJCE	RO			
Estónia	KIIGIKONTROLL	RO	12-Ago	Site	
Finlândia	KHT	RO	11-Ago	Ficheiro	
	HTM	RO	11-Ago	Ficheiro	
França	CNCC	RO	27-Set	Ficheiro	
Grécia	SOEL	RnO			
Holanda	NIVRA	RnO			
Hungria	MKVK	RO	08-Jul	Site	
Irlanda	ACCA	RnO			
	ICAEW	RnO			
	ICAI	RnO			
	ICAS	RnO			
Itália	CNDC	RO	09-Jul	Site / Ficheiro	(a)
	CNRPC	RnO			
Letónia	LZRA	RO	29-Jul	Correio	(b)
Lituânia	LAR	RO	09-Ago	Ficheiro	
Luxemburgo	IRE	RnO			
Malta	MIA	RnO			
Polónia	KIBR	RnO			
Portugal	OROC	RO	02-Set	Ficheiro	
Reino Unido	ACCA	RnO	23-Jun	Site	(c)
	ICAEW	RnO			
	ICAI	RnO			
	ICAS	RnO			
	POBA	RO			
Republica Checa	KACR	RO	11-Out	Ficheiro	
Suécia	FAR	RnO			(c)
	SRS	RnO			
RO	Resposta Obtida				
RnO	Resposta não Obtida				
(a)	Recepção de dois questionários idênticos				
(b)	Acesso ao <i>site</i> , com posterior impressão e envio				
(c)	Envio de descrição detalhada sobre o CQ				

Apesar de não termos questionado aos respondentes nada nesse sentido, é curioso reparar que o envio de ficheiro foi a opção mais pretendida. Acabamos, assim, por adquirir esta valiosa experiência, ratificando o referido anteriormente no que se refere ao envio de questionários. A apresentação dos dados obtidos segue a mesma estrutura do questionário.

Estamos perante a recepção de dezoito dos trinta e quatro questionários enviados, o que nos dá uma percentagem de recepção de 53%. Mas também não é mentira que recebemos respostas de dezassete dos vinte e cinco EM, o que nos dá uma percentagem de recepção de 68%. Tanto uma como outra, tendo em consideração a extensão do próprio questionário e a dificuldade sempre presente em termos temporais dos respondentes, nos dão uma grande satisfação. Independentemente da percentagem de recepção, continuamos na presença de apenas dezoito questionários.

Entendemos privilegiar a clareza na demonstração dos dados obtidos. Os meios que definimos para atingir este fim passam por uma análise descritiva através de quadros sintetizadores e ilustrações de barras e “tartes” simples. Este método foi escolhido por nos parecer ser o mais adequado, dada a quantidade de questionários, a natureza das questões e os objectivos propostos.

4.3.1. Âmbito Geral

As questões de Âmbito Geral, como o próprio nome indica, são questões abrangentes e caracterizadoras do próprio CQ. Permitem-nos apurar o seu âmbito em termos institucionais (sujeição, responsabilidade, inscrição), possibilitando a definição de pressupostos que classificamos de fundamentais em toda a análise posterior.

Relativamente à primeira questão que indaga sobre a sujeição de todas as pessoas responsáveis pelas auditorias legais às contas a um CQ, apurámos que esta submissão não se aplica a Itália e a uma minoria Austríaca (cerca de 20% de acordo com o próprio organismo), apesar de ambos os países condicionarem o exercício da auditoria legal a um Organismo (conforme respostas obtidas à questão 1.3). Ainda que 80% dos profissionais austríacos inscritos no organismo se encontrem abrangidos e obrigados a respeitar um CQ, não podemos descurar a existência de um 1/5 isento de este tipo de controlo.

Quanto à segunda pergunta, que questionava sobre a existência de algum organismo central que se assumisse como responsável pelo CQ do trabalho de auditoria legal, apurámos que na Estónia e na Itália apesar dos responsáveis das auditorias legais estarem abrangidos ao CQ e a realização da auditoria legal estar condicionada à inscrição de um Organismo (conforme respostas obtidas à questão 1.3), não existe a responsabilização deste ou outro pelo CQ. Não obtivemos nenhum resultado da Finlândia (KHT) a esta pergunta e as restantes respostas podem ser observadas no quadro abaixo apresentado.

Sobre a indispensabilidade de inscrição em algum organismo para a realização da auditoria conforme expõe a terceira pergunta, tal não é necessário na Dinamarca, Finlândia (HTM) e Letónia. Não obtivemos resposta da Finlândia (KHT) a esta pergunta e os restantes países responderam como segue no quadro⁸⁶. Consequentemente a esta questão, a Dinamarca, Finlândia (HTM) e Letónia não apresentam requisitos de admissão para o organismo profissional conforme questiona a questão seguinte.

Quadro 7 – Quadro resumo das respostas obtidas, às questões 1, 2 e 3, do grupo de questões de Âmbito Geral

	Organismo	Q.1.1.	Q.1.2.	Q.1.3.
Alemanha	WPK	Sim	Kommission für Qualitätskontrolle - WPK	Sim
Austria	IWP	Sim (a)	Sim	Sim
Chipre	ICPAC	Sim	ICPAC	ICPAC
Dinamarca	FRR	Sim	Revisortilsynet	Não
Eslováquia	SKAU	Sim	Sim	Sim
Eslovénia	SI-REVIZIJA	Sim	SI-REVIZIJA	Sim
Espanha	IACJCE	Sim	ICAC e os Organismos Profissionais (b)	Sim
Estónia	KIIGIKONTROLL	Sim	Não	State Audit Office
Finlândia	HTM	Sim	The Audit Board	Não
Finlândia	KHT	Sim	« « « « » » » »	« « « « » » » »
França	CNCC	Sim	Sim	Compagnie Nationale des commissaires aux comptes
Hungria	MKVK	Sim	Quality Control Committee	MKVK
Itália	CNDC	Não	Não	Sim
Letónia	LZRA	Sim	Sim	Não
Lituânia	LAR	Sim	The Audit Quality Control Committee	LAR
Portugal	OROC	Sim	OROC	OROC
Reino Unido	POBA	Sim	Audit Inspection Unit e Quality Assurance Directorate	Sim
Rep Checa	KACR	Sim	Sim	Sim
« « « « » » » »	Não obtida resposta			
(a)	Apenas para os inscritos no IWP - cerca de 80% dos Auditores Austríacos			
(b)	Refere-se à AECA e IACJCE			

As diversas combinações de requisitos necessários apresentados como resposta à quarta questão, devido à quase ausência de indicação de “outros” na alínea residual, permitem-nos concluir que não existem diversas opções alternativas aos requisitos de admissão entre respondentes.

Podemos ainda observar que dos quinze respondentes a esta questão, todos exigem pelo menos um requisito de admissão, sendo o exame de admissão mais frequente, seguido da exigência de um grau académico, experiência profissional e estágio profissional.

⁸⁶ A referência no título do Quadro à letra “Q” seguida de um número, tanto neste quadro como nos seguintes, corresponde às respostas da Questão (Q) indicada com a referência ao respectivo grupo de pergunta e alínea. Isto é, à indicação “Q.1.2.” corresponde as respostas obtidas no primeiro grupo, à segunda questão.

Outras especificidades são ainda visíveis. A Alemanha, por exemplo, foi o único país a apresentar dois requisitos novos à admissão no organismo: a necessidade de um seguro profissional prévio e a ausência de qualquer registo criminal especialmente por fraude ou gestão dolosa de bens por parte do candidato. A Estónia, ao contrário de todos os respondentes, apenas apresenta um requisito de admissão.

O quadro abaixo permite-nos determinar os requisitos necessários para cada respondente.

Quadro 8 – Requisitos de admissão para a inscrição no Organismo que tutela a auditoria legal.

Q.1.4.	Organismo	Não existe	Grau Académico	Exp. Profissional	Ex. Admissão	Estágio Profissional	Outro
Alemanha	WPK				X		X (a)
Austria	IWP		X	X	X		
Chipre	ICPAC			X	X	X	
Eslováquia	SKAU		X	X	X	X	
Eslovénia	SI-REVIZIJA		X	X	X	X	
Espanha	IACJCE		X	X	X	X	
Estónia	KIIGIKONTROLL		X				
Finlândia	KHT		X	X	X	X	
França	CNCC		X		X	X	
Hungria	MKVK		X	X	X (b)	X	
Itália	CNDC		X	X	X		
Lituânia	LAR		X	X	X		
Portugal	OROC		X		X	X	
Reino Unido	POBA			X	X	X	
Rep Checa	KACR		X	X	X	X	
Nota: Não aplicável para a Dinamarca, Finlândia (HTM) e Letónia resultante da resposta à questão anterior							
(a) Ter um seguro profissional e não ter registo Criminal							
(b) Acrescentamos este dado com base na resposta do respondente ao questionário à questão 2.9.8.1.							

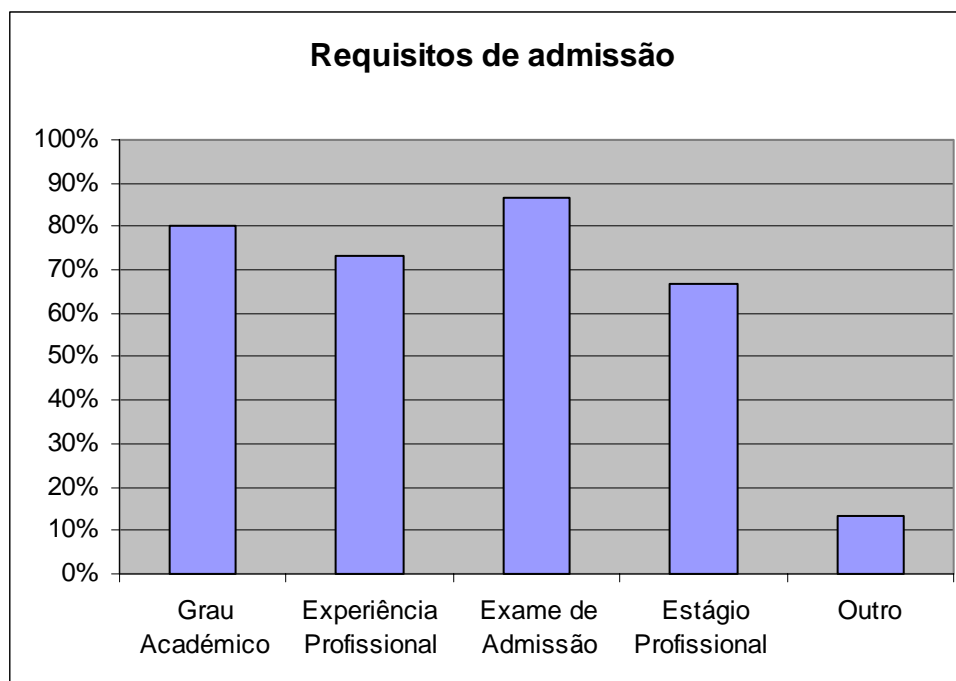
Realçamos também o surgimento de várias combinações de requisitos, partilhadas por diversos países:

- A combinação com um maior número de “aderentes” apresenta especificamente os seguintes quatro requisitos: grau académico, experiência profissional, exame de admissão e estágio profissional. E é condição de admissão na Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia (KHT) e República Checa;
- A segunda combinação mais escolhida, que apenas difere da acima referida na exigência de estágio profissional, foi assinalada pela Áustria, Itália e Lituânia;
- Uma terceira e quarta combinação são ainda possíveis distinguir com dois países cada. A terceira combinação, que difere da primeira no que se refere à exigência do

grau académico, é distinguida pelo Chipre e Reino Unido. A quarta combinação, que ao exemplo das anteriores também difere da primeira em um requisito – neste caso a experiência profissional – foi escolhida por França e Portugal.

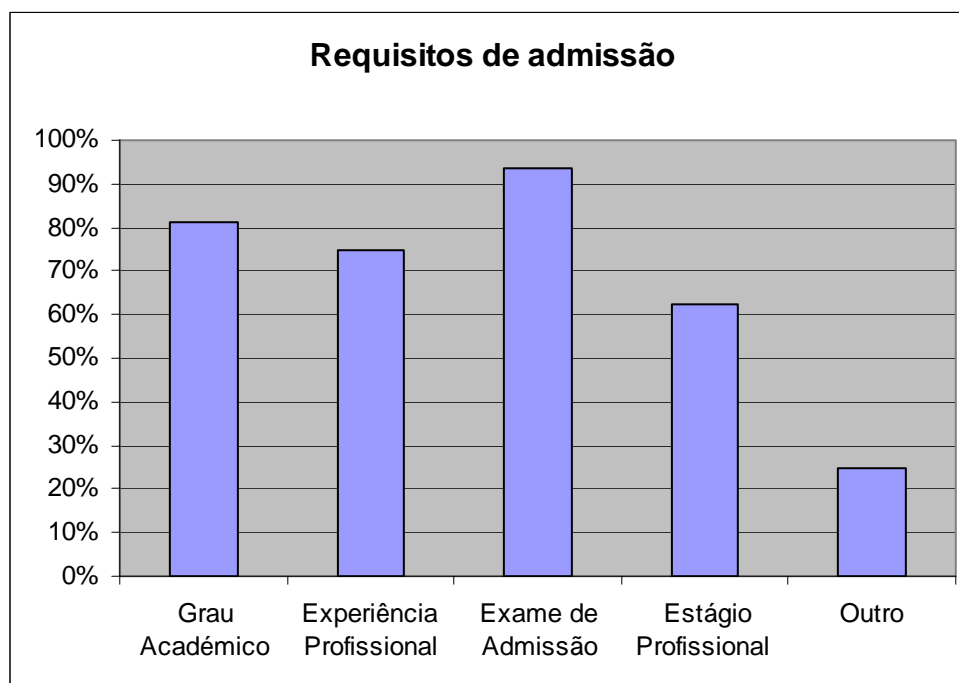
Ainda relativamente a esta questão e de uma forma ilustrativa, podemos dispor a informação do quadro e da frequência dos requisitos que já atrás mencionamos do seguinte modo:

Figura 1 – Requisitos de admissão ao Organismo que condiciona o exercício da actividade de auditoria



Esta ilustração permite-nos concluir que quase 90% dos respondentes condicionam a inscrição à realização de um exame de admissão. O grau académico é o segundo critério mais escolhido com 80% das respostas, seguido da experiência profissional com um pouco mais de 70%. Se acrescentarmos às respostas obtidas os dados extraídos da bibliografia e expostos no capítulo anterior, registamos algumas ligeiras alterações como podemos observar:

Figura 2 – Requisitos de admissão ao Organismo que condiciona o exercício da actividade de auditoria tendo cumulativamente em consideração a pesquisa bibliográfica.



Primeiramente não registamos nenhuma alteração na ordem de preferência de requisitos de admissão. O exame de admissão, grau académico e experiência profissional acentuam a sua predilecção e o estágio profissional continua a ser o quarto critério mais pretendido. Verificamos, no entanto, um aumento de novos requisitos.

Estas alterações devem-se ao acréscimo do requisito de exame de admissão na Hungria resultante da sua resposta à alínea oito da questão nove do grupo dois do questionário, da existência efectiva de critérios de admissão (grau académico, experiência profissional, exame de admissão e mais de 25 anos de idade) na Letónia conforme nos refere Tālrunis (2000) e à necessidade de ausência de registo criminal na República Checa como nos menciona Hackworth (1999).

4.3.2. O Controlo de Qualidade

Este segundo grupo de questões aborda temas relacionados com a prática do próprio CQ. Assim como todos os grupos, aborda questões com consequências práticas na análise de um CQ quando se almeja uma comparação entre EM. É nosso objectivo, com este grupo, ter uma perspectiva global sobre pormenores funcionais do próprio CQ como a periodicidade da cobertura dos revisores, quem pode exercer o CQ, quem está sujeito a ele (se a título individual ou empre-

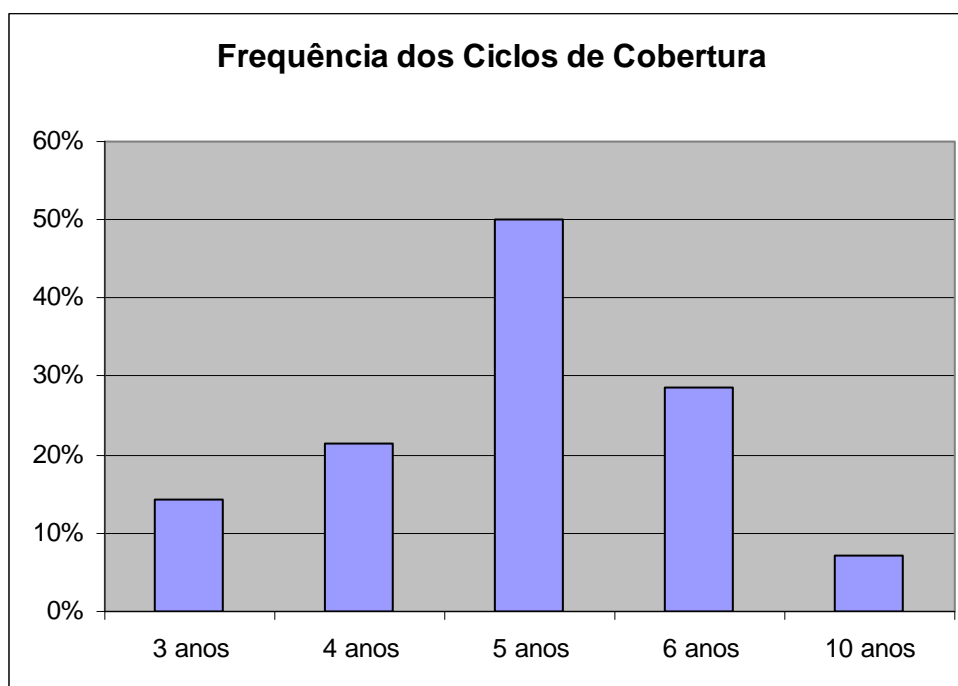
ou empresarial), como é seleccionado e a obrigatoriedade ou não na preparação de um processo de trabalho aquando a realização do controlo. Também incluímos neste grupo uma pergunta final que, no nosso entender e por si só, nos permite opinar e concluir por si só, sobre uma das questões referidas no início da dissertação⁸⁷.

As primeiras três questões relacionam-se com a cobertura dos revisores, isto é, com o intervalo de tempo que medeia entre dois CQ organizados pelo Organismo tutelar.

A primeira das três questões aborda directamente qual o tempo máximo que um profissional pode exercer a sua actividade sem ser controlado para efeitos de CQ. A Estónia responde negativamente a esta questão. As respostas positivas obtidas a esta questão foram de dois tipos. A mais frequente indica o intervalo temporal. No entanto, registamos que outros EM anunciaram intervalos de tempo (como foi o caso da Eslovénia que referiu que o intervalo de tempo poderia variar entre três a cinco anos), ou outras situações (como a Espanha que apresentou dois intervalos consoante se tratasse da cobertura dos revisores a título individual ou organizados em sociedades). O Reino Unido declarou que a cobertura depende do tipo e tamanho (importância) da auditoria a ser realizada.

Assim sendo, na nossa análise tivemos de ponderar que na Eslovénia este período que medeia os CQ pode ser de três, quatro ou cinco anos. Analogamente, não podemos considerar o período indicado pelo Reino Unido (porque não nos foi indicado nenhum intervalo) nem podemos considerar todas as hipóteses (um, dois, três, quatro... anos). A resposta da Espanha levanta a dúvida da não definição concreta da forma de organização que pretendíamos aquando a pergunta. Como pretendemos apurar a quantidade de “cinco”, “seis” ou “quatro” anos que este grupo de catorze EM apresenta, a ponderação da resposta de “dez” anos na nossa análise não a irá perturbar. As respostas obtidas podem ser ilustradas da seguinte forma:

⁸⁷ Referimo-nos aos mecanismos auxiliares de CQ realizados, para além dos definidos como requisitos mínimos nas normas de revisão/auditoria da Comunidade Europeia.

Figura 3 – Frequência dos Ciclos de cobertura

Podemos apurar que o ciclo de cobertura mais frequente no grupo analisado é o de cinco anos, definido por sete países (Eslovénia, Espanha – para profissionais individuais, Finlândia, Hungria, Letónia, Lituânia e Portugal), representando 50% dos respondentes. Tivemos em consideração a resposta da Eslovénia e da Espanha porque esta pode assumir o período de cinco anos. O segundo período mais frequente, com quase 30% é o de seis anos, decidido por quatro países (Chipre, Eslováquia, França e República Checa). O terceiro mais comum, com quatro anos, é escolhido por três países (Áustria, Dinamarca e Eslovénia). A opção de um ciclo de três anos é a eleição de dois países (Alemanha e Eslovénia). O menos frequente é o ciclo de dez anos aplicável apenas a Espanha para os profissionais organizados em sociedades (de auditoria).

A referência de a Estónia ser o único país em que os auditores não são necessariamente controlados num determinado espaço de tempo que atrás fizemos pode na realidade estar incorrecta se considerarmos a resposta da Itália ao primeiro grupo de questões. Esta situação deve-se ao facto de ter sido afirmado pela Itália que as pessoas responsáveis pelas auditorias legais às contas não estão sujeitas a um sistema de CQ.

A segunda e terceira questão questionam sobre a possibilidade de o ciclo referido anteriormente poder ser encurtado pela obtenção de resultados não plenamente satisfatórios ou pela existência de clientes em carteira classificados como “de interesse público”, respectivamente. A Alemanha, Áustria, Finlândia (HTM) e República Checa respondem negativamente às duas questões.

Para a segunda questão deste grupo, a Eslováquia, Espanha, Hungria, Portugal e Reino Unido indicam que os profissionais com resultados não plenamente satisfatórios serão novamente alvos de um CQ no ano seguinte. Chipre e França referem a mesma atitude, mas no espaço de dois anos. Finlândia e Dinamarca não particularizam e menciona este novo CQ no período de dois a três anos e quatro anos, respectivamente. A Lituânia refere um novo CQ nos próximos três anos, ao passo que a Letónia menciona a mesma atitude, mas no espaço de três meses. Não obtivemos resposta da Eslovénia e da Estónia para esta questão.

As respostas obtidas às três primeiras questões deste grupo podem ser observadas no quadro abaixo:

Quadro 9 – Quadro resumo das respostas obtidas, às questões 1, 2 e 3, do grupo de questões sobre o Controlo de Qualidade.

Organismo		Q.2.1.	Q.2.2.	Q.2.3.
Alemanha	WPK	3 anos	Não	Não
Austria	IWP	4 anos	Não	Não
Chipre	ICPAC	6 anos	2 anos	Não
Dinamarca	FRR	4 anos	0 a 4 anos	Não
Eslováquia	SKAU	6 anos	1 ano	Não
Eslovénia	SI-REVIZIJA	3 a 5 anos	Não	1 a 3 anos (b)
Espanha	IACJCE	5 anos - sociedades 10 anos - individuais	1 ano	5 anos
Estónia	KIIGIKONTROLL	Não	N/A	N/A
Finlândia	HTM	5 anos	2 a 3 anos	Não
Finlândia	KHT	5 anos	Não	Não
França	CNCC	6 anos	2 anos	3 anos
Hungria	MKVK	5 anos	1 ano	3 anos
Letónia	LZRA	5 anos	3 meses	Não
Lituânia	LAR	5 anos	3 anos	3 anos
Portugal	OROC	5 anos	1 ano	3 anos
Reino Unido	POBA	(a)	1 ano	(a)
Rep Checa	KACR	6 anos	Não	Não
N/A	Não aplicável			
(a)	Depende do tipo e tamanho (importância) da auditoria a ser realizada			
(b)	A resposta obtida foi "pelo menos 3" e foi interpretada como o se referindo ao intervalo de 1 a 3 anos			

A terceira questão, onde é explicitada a redução da cobertura para aqueles cuja carteira de clientes incluam clientes classificados como “de interesse público”, permite-nos compreender sobre a existência de uma preocupação acrescida para este tipo de clientes para o EM em que estão sediados. Sem qualquer influência no ciclo de cobertura, para além dos EM que já anteriormente referimos terem respondido negativamente, responderam Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Finlândia (ambos os institutos) e Letónia. A Eslovénia afirma realizar um novo CQ no

no período de um a três anos. A França, Hungria, Lituânia e Portugal encurtam igualmente o ciclo de cobertura, mas reduzindo-o do originalmente previsto para três anos. Espanha encurta igualmente o ciclo mas para cinco anos, independentemente do tipo de organização (individual ou colectiva). Para o Reino Unido, a diminuição depende do n.º de clientes “de interesse público” que a firma de auditoria detenha. Da Estónia não obtivemos qualquer resposta.

As questões quatro e cinco deste grupo referem-se ao controlador-relator, isto é, ao profissional a quem cabe a tarefa de realizar o CQ sobre o dossier de auditoria, dossier esse que incluirá todos os papéis de trabalho e análises realizadas pelo revisor/auditor no âmbito das suas tarefas de revisão legal às contas.

A atribuição da função do controlador-relator, conforme versa a quarta questão, é maioritariamente assumida por revisores/auditores em exercício, conforme podemos observar no quadro abaixo:

Quadro 10 – Profissionais que podem assumir a função de controlador-relator

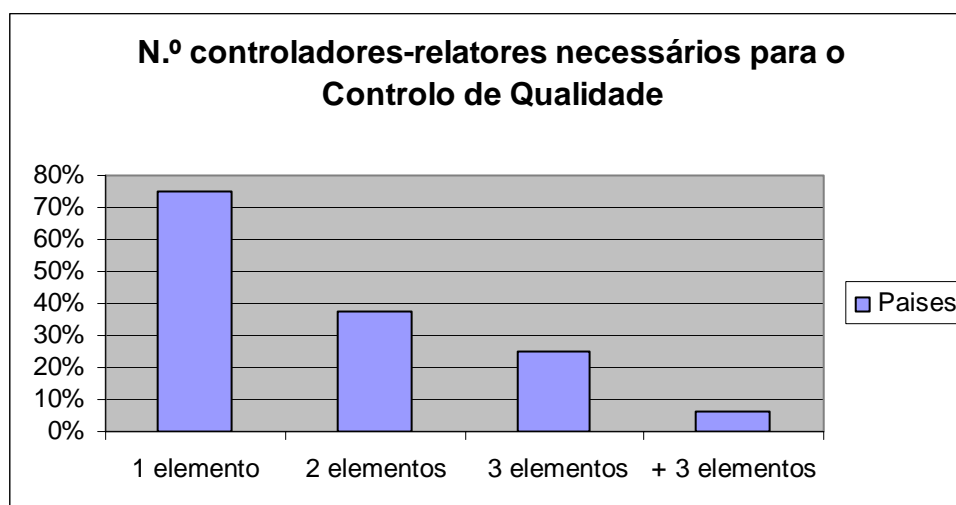
Q.2.4.	Organismo	Revisores/ auditores em exercício	Revisores/ auditores não necessaria/ em exercício	Elementos CCQ	Voluntários Externos	Funcionários do Organismo	Contratados do Organismo	Outros
	Alemanha	WPK	X					(a)
	Austria	IWP	X					
	Chipre	ICPAC		X				
	Dinamarca	FRR	X					
	Eslováquia	SKAU	X	X				
	Eslovénia	SI-REVIZIJA				X	X	
	Espanha	IACJCE		X		X		
	Estónia	KIIGIKONTROLL	X			X		
	Finlândia	HTM	X					
	Finlândia	KHT	X	X				
	França	CNCC	X					(b)
	Hungria	MKVK	X	X				(c)
	Letónia	LZRA	X					
	Lituânia	LAR	X					
	Portugal	OROC	X					
	Reino Unido	POBA		X		X	X	
	Rep Checa	KACR	X	X		X		
(a)	A Alemanha refere a necessidade de especiais conhecimentos de CQ para assumir esta tarefa							
(b)	A França refere recorrer a revisores/auditores em exercício com a supervisão de funcionário do Organismo							
(c)	A Hungria refere apenas recorrer a auditores individuais							

Para a Áustria, Dinamarca, Finlândia (HTM), França, Letónia, Lituânia e Portugal, esta tarefa é assumida exclusivamente por Revisores/auditores em exercício. Para a Alemanha e para Chipre, esta tarefa será sempre realizada por um revisor/auditor, mas não necessariamente em exercício. A Alemanha deve contudo, dispor de experiência prática e de conhecimento na área de CQ. Os restantes oito países apresentam mais do que uma alternativa para a função de controlador-relator.

De um modo geral, para doze dos dezassete países respondentes (considerando a Finlândia HTM e Finlândia KHT como dois respondentes uma vez que apresentam respostas diferentes), a execução desta tarefa pode incluir um revisor/auditor em exercício. Nenhum país apresentou outro contexto para além dos que foram definidos, assim como nenhum atribui esta tarefa a voluntários externos ou outros que não os previsto na pergunta. A segunda opção mais escolhida concede esta responsabilidade a cargo de Funcionários do Organismo. A menos frequente, excluindo as que acima referimos como não tendo nenhuma resposta, é a opção de contratação de profissionais por parte do Organismo.

Sobre a quinta questão, que pergunta por quantos elementos (profissionais) habitualmente esta tarefa é realizada, obtivemos dezasseis respostas. Conforme já atrás referimos, também para esta pergunta obtivemos a indicação de intervalos na resposta. Para a maioria dos EM, será necessário apenas um controlador-relator para realizar o CQ ao revisor/auditor. Neste grupo encontram-se EM que indicam não só um profissional, como a Áustria, Chipre, Dinamarca, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia, França, Hungria e Portugal mas também um ou mais profissionais como a Alemanha e a Lituânia. Estes dois últimos EM estão incluídos neste grupo porque ambos referiram que poderia ser executado por um, mas também por mais do que um profissional, dependendo do dossier do cliente que fosse sujeito ao CQ, acrescentou a Alemanha. Ao passo que a Alemanha deixa o número de profissionais em “aberto”, a Lituânia define que a equipa pode ir até dois elementos. A República Checa respondeu por dois profissionais sendo cinco no total; os EM disseram poder recorrer a um número variável de profissionais para desenvolver esta tarefa. À Alemanha e Lituânia que já descrevemos, acrescentam-se a Eslováquia, Letónia e Reino Unido com a possibilidade de dois a três controladores-relatores.

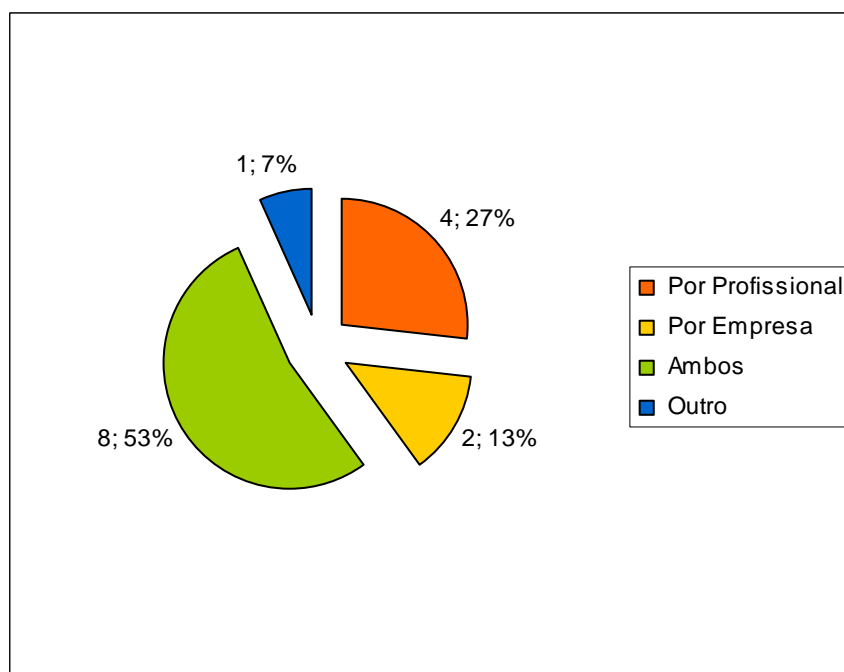
Tendo em consideração todas as variantes apresentadas, podemos constatar que é cada vez menos comum recorrer a um grande número de profissionais para desempenhar esta tarefa. A figura abaixo ilustra-nos estes dados:

Figura 4 – N.º de controlador-relator que realizam o Controlo de Qualidade ao dossier de uma empresa

As questões seis (dividida em duas alíneas) e sete deste grupo referem-se aos métodos de selecção do profissional que vai ser controlado.

A primeira alínea da pergunta seis questiona como é seleccionado o revisor/auditor que irá ser alvo do CQ. Apresenta quatro opções: se a selecção é feita por profissional (através da base de dados dos revisores/auditores), por empresa (firmas de auditoria), de ambos ou de outra forma.

As respostas obtidas estão expostas na figura abaixo:

Figura 5 – Método de selecção do processo a ser controlado:

Conforme podemos constatar, o método mais frequente para a determinação de quem vai ser sujeito ao CQ é o método misto (ambos) escolhido por Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Estónia, Letónia, Lituânia, Portugal e República Checa (8 EM), representando 53% dos EM respondentes. A selecção «por profissional» foi o segundo método mais escolhido pela Finlândia, França, Hungria e Reino Unido. O terceiro foi a selecção pelo método “por empresa”, escolhida pela Áustria e Dinamarca. A Alemanha refere um novo método de selecção para além dos indicados que constitui uma novidade para o conjunto de respondentes. Refere assim que é o controlador-relator que, com base no risco, ao chegar junto de quem vai controlar selecciona o *dossier* de auditoria a ser revisto. Espanha não respondeu de forma perceptível a esta questão.

A segunda alínea levanta a possibilidade de poder existir diversos escritórios da mesma firma de auditoria (ou seja, filiais). Se a selecção é feita por profissional, esta questão obviamente não se levantaria. No entanto, se é feita por “firma/empresa”, esta opção está incluída (na opção de “ambos”) e é possível possuir diversos sócios e/ou escritórios em diferentes áreas geográficas. Foi a pensar nessa possibilidade que surge esta alínea. Das respostas obtidas destacamos quatro situações.

Numa primeira situação incluímos a Finlândia, França, Hungria e Reino Unido que, devido à resposta à alínea anterior (por profissional), estão automaticamente excluídos. Numa segunda situação, a Estónia que foi o único EM que não respondeu.

A situação seguinte é a daqueles países que, na situação de se verificar a existência de vários escritórios, optam por sortear apenas um escritório e nele incluímos a Dinamarca, Eslováquia, Letónia e República Checa. De realçar que deste grupo de quatro EM surgem quatro respostas distintas. A Dinamarca refere basicamente rever duas empresas por cada sócio nesse escritório sorteado, a Eslováquia relata um contra-senso ao referir que analisaria uma empresa por escritório e uma empresa por cada sócio, a Letónia analisaria uma empresa por cada sócio desse escritório e a República Checa analisaria uma empresa apenas.

Finalmente, uma quarta situação onde alistamos aqueles países que analisariam todos os escritórios caso tivesse sido sorteada uma sociedade com diversos escritórios: a Áustria, Chipre, Eslovénia, Lituânia e Portugal. De realçar que destes cinco países, todos analisariam uma empresa por cada sócio desse escritório.

Tanto a Alemanha como o Reino Unido (que resultante da resposta à questão anterior não deveria ter agora resposta), nesta questão, apresentam-nos uma observação distinta. Nesses países seleccionam-se primeiro a empresa (cliente de auditoria) a ser revista e depois visita-se a firma (de auditoria) que realiza a respectiva auditoria. Dá-nos assim a entender que o revi-

revisor/auditor que será controlado, apenas o é “por tabela”, ou seja, por ter um determinado cliente específico e não ao contrário, como se verifica nos restantes países.

Uma última observação sobre estes resultados fixa-se com a Espanha que assim como a Eslováquia, apresenta uma informação contraditória. Para este EM, é certo a análise de uma empresa por escritório, mas menciona realizar o controlo sorteando um escritório e analisando todos os escritórios. A mensagem que pretendia transmitir não é clara.

Ao passo que a sexta questão inquire sobre a “base” do processo de selecção, ou seja, a “base de dados” sobre a qual incidirá o processo de selecção, a questão seguinte (questão sete) pretende pesquisar sobre o processo de selecção realizado *a posteriori* a essa mesma base, isto é, saber como vão ser seleccionados os controlados. Esta questão apresenta duas respostas principais, ou seja, a total aleatoriedade na selecção em contrapartida do condicionalismo à informação que disponham em base de dados.

Para um grupo de quatro dos dezasseis EM (Dinamarca, Estónia, Finlândia e Portugal), este processo é totalmente aleatório, não tendo em consideração nenhum outro condicionalismo.

Podemos identificar também um grupo de dois países (Eslováquia e Lituânia) que, apesar de considerarem o seu método de selecção como totalmente aleatório, assumem terem igualmente em consideração a existência de deficiências registadas no CQ anterior. O primeiro país deste grupo pondera ainda o método de selecção aleatório no contexto dos clientes cotados na Bolsa e clientes com legislação específica como bancos ou companhias de seguros.

A informação tida em consideração para os outros EM pode-se ver no quadro abaixo:

Quadro 11 – Informação tida em consideração aquando a selecção de quem vai ser sujeito ao Controlo de Qualidade

Q.2.7.2.	Organismo	Clientes cotados na Bolsa	Clientes com legislação específica	Alterações materiais	Deficiências registadas no CQ anterior	Dimensão da sociedade	1º ano actividade	Outra
Alemanha	WPK							X (a)
Austria	IWP							X (b)
Chipre	ICPAC	X (c)	X (c)		X	X	X	
Eslováquia	SKAU	X	X		X			
Eslovénia	SI-REVIZIJA	X	X	X	X			
Espanha	IACJCE	X (d)	X		X			
França	CNCC	X (e)	X	X (f)				
Hungria	MKVK	X	X		X			
Letónia	LZRA	X	X	X	X		X	
Lituânia	LAR				X			
Reino Unido	POBA							X (g)
Rep Checa	KACR	X	X	X	X	X		
(a)	Todos os auditores são sujeitos ao CQ cada 3 anos logo é esse o método de selecção							
(b)	O auditor controlado é que determina quem o vai controlar, assim como a data do seu CQ							
(c)	Avaliação do nível de risco							
(d)	Refere ser tanto aleatório como por informação disponível. Ênfase especial em trabalhos de interesse público.							
(e)	Refere rotação e controlo sistemático(por 2 anos) para todas as novas empresas introduzidas na Bolsa.							
(f)	Rotação							
(g)	Baseado em parte pela avaliação do risco por parte do cliente							

Dos doze EM acima apresentados, surgem várias combinações distintas. Daí, destacarmos apenas os três EM que anunciam métodos novos. A Alemanha relata-nos que todos os auditores são sujeitos ao CQ cada três anos, logo não existe um método de selecção aleatório ou condicionado, mas sim por intervalos de tempo regulares. A Áustria refere que cabe ao auditor que será controlado a selecção de quem o vai controlar, assim como a data em que esse controlo se irá realizar. O Reino Unido explica que a selecção é realizada em parte com base na avaliação do risco por parte do cliente.

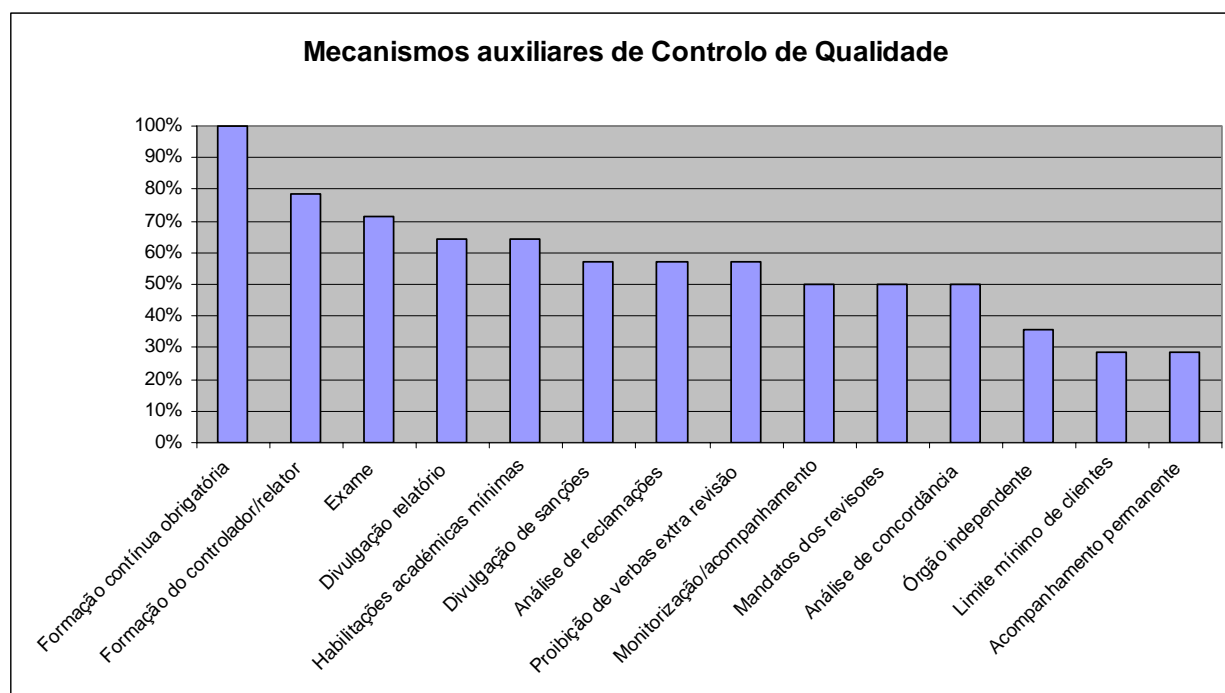
A oitava e penúltima pergunta deste grupo questiona sobre a existência de alguma obrigatoriedade na preparação de um dossier/processo de CQ aquando do respectivo controlo. Obtivemos dezoito respostas no sentido que abaixo indicamos, das quais podemos apurar que uma minoria de cinco respondentes não prepara um processo quando procede ao CQ. Este grupo representa nomeadamente a Estónia, Finlândia (KHT), Hungria, Itália e Reino Unido. De realçar a resposta a esta pergunta, obviamente negativa, da Itália, uma vez que não dispõe de CQ. É interessante reparar que a Finlândia se encontra dividida neste aspecto, ingressando o HTM no grupo dos 72% que representam os respondentes apologistas da existência de um processo (Alemanha, Áustria, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia (HTM), França, Letónia, Lituânia, Portugal e República Checa).

A última pergunta deste grupo pretende apurar directamente quais os mecanismos auxiliares de CQ levados a cabo pelos respondentes, para além dos definidos como mínimos pela CE. Conforme já referido anteriormente algumas vezes, cada país poderá aplicar outros procedimentos para além dos definidos pela CE de modo a melhor se adaptar à prática e costumes nacionais.

Relativamente às respostas, ocorreram algumas situações individuais. A Alemanha, por exemplo, declara recorrer aos métodos preconizados pela CE, nomeadamente a supervisão e a revisão ao par, declinando assim a responder a esta questão. Chipre refere que a função de CQ foi adjudicada ao ACCA do Reino Unido, pelo que não se encontra em condições de responder. Por parte da Finlândia (KHT), não obtivemos resposta a esta questão.

Também nesta questão, dentro das situações aplicáveis e apresentadas, existem diferentes variantes em cada resposta. No entanto, estamos em condições de apurar algumas constatações com a ajuda da ilustração e o quadro abaixo.

Figura 6 – Mecanismos auxiliares, para além dos requisitos mínimos definidos pela Comissão Europeia, levados à prática para o Controlo de Qualidade por ordem de frequência



Na ilustração acima, podemos verificar quais os mecanismos mais usados dos catorze EM respondentes. Um mecanismo de CQ utilizado por todos é a obrigatoriedade de formação contínua. A formação do controlador-relator também é assumida como de importância vital, colhendo cerca de 80% dos catorze países. Ligeiramente abaixo com um pouco mais de 70% de respostas está a realização de exame. A divulgação do relatório assim como a exigência de habilitações

habilitações mínimas assumem a mesma importância para este grupo de países. Com uma importância inferior aos mecanismos anteriores, mas mesmo assim utilizada como mecanismo de CQ por quase 60% destes EM, encontramos a divulgação de sanções, análise às reclamações, e proibição do recebimento de verbas extra revisão legal das contas. A monitorização/acompanhamento, o mandato dos revisores e a análise de concordância são utilizados por 50% deste grupo.

Abaixo desta percentagem, mas na ordem dos 30%, encontramos o uso de um órgão independente, o limite mínimo de clientes e o acompanhamento permanente.

No quadro abaixo podemos verificar por país, as diversas respostas:

Quadro 12 – Mecanismos auxiliares, para além dos requisitos mínimos definidos pela Comissão Europeia, levados à prática para o Controlo de Qualidade

Q.2.9.	Organismo	Análise de concordância	Mandatos por revisor	Acompanhamento permanente	Limite mínimo de clientes	Proibição de verbas extra revisão	Habilitações académicas mínimas	Formação contínua obrigatória	Exame	Análise de reclamações	Formação do controlador - relator	Monitorização - acompanhamento	Órgão independente	Divulgação do relatório	Divulgação de sanções	Outro
Austria	IWP		X				X	X	X		X					
Dinamarca	FRR							X			X					
Eslováquia	SKAU	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X		X	X	
Eslovénia	SI-REVIZIJA			X		X		X		X		X		X	X	
Espanha	IACJCE	X	X		X		X	X	X	X	X	X			X	
Estónia	KIIGIKONTROLL						X	X		X						
Finlândia	WTC		X	X	X	X		X	X		X	X		X	X	
França	CNCC	X	X			X		X	X	X	X		X	X	X	
Hungria	MKVK		X				X	X	X		X			X		
Letónia	LZRA	X				X	X	X		X	X	X	X	X	X	
Lituânia	LAR	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Portugal	OROC	X				X	X	X	X	X	X			X		
Reino Unido	POBA							X	X			X	X			
Rep Checa	KACR	X		X		X	X	X	X	X	X		X	X	X	

4.3.3. A Comissão de Controlo de Qualidade

Depois das noções “base” obtidas no primeiro grupo e da caracterização do CQ pelas respostas ao segundo grupo, estamos em condições de começar a pormenorizar. Com esse intuito surge o terceiro grupo reunindo quatro questões sobre a Comissão de CQ. Este conjunto de perguntas pretende apurar primeiramente sobre a existência (ou não) de uma Comissão de Qualidade e de seguida caracterizá-la um pouco. No caso de uma resposta afirmativa à primeira questão, que não é uma pergunta directa, pergunta-se nas questões seguintes a data da sua fundação, o n.º de elementos que a constituem e a definição anual de algum programa de intervenção.

Na primeira questão, das dezassete respostas obtidas, concluímos que para o Chipre, Dinamarca e Estónia não existe uma Comissão de CQ na organização, apesar de para o Chipre e a Estónia os estatutos permitirem a sua criação ao contrário do que acontece na Dinamarca. Em contrapartida, as restantes catorze respostas são afirmativas relativamente à existência dessa Comissão e agrupam-se da seguinte forma:

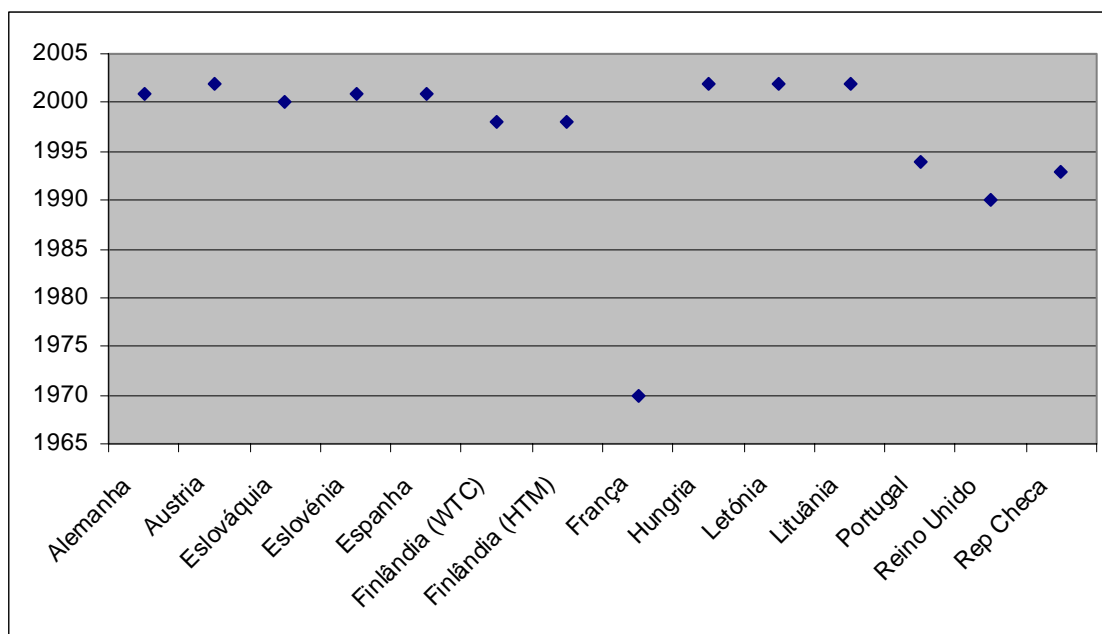
- A alínea que questiona sobre a Comissão de CQ ter ou não outras responsabilidades para além do CQ propriamente dito apresenta quatro respostas favoráveis nomeadamente da Eslovénia, Espanha, Letónia e República Checa (29%) e dez respostas negativas da Alemanha, Áustria, Eslováquia, Finlândia – ambos os institutos – França, Hungria, Lituânia, Portugal e Reino Unido (71%);
- A questão que inquire sobre se a Comissão dispõe de regulamentos internos desenvolvidos para o CQ, o mesmo conjunto de catorze respostas permite-nos destacar onze respostas afirmativas da Áustria, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia (HTM), Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido e República Checa. Separamos igualmente as três respostas negativas da Alemanha, Finlândia (KHT) e Hungria;
- Igualmente das catorze respostas obtidas, podemos depreender outras combinações. A combinação com um maior número de países, metade dos respondentes (Áustria, Eslováquia, Finlândia (HTM), França, Lituânia, Portugal e Reino Unido) caracteriza-se pela Comissão dispor de regulamentos internos desenvolvidos para o CQ e não ter quaisquer outras responsabilidades para além dele. Outra combinação possível é constituída pela Eslovénia, Espanha, Letónia e República Checa, em que a Comissão dispõe igualmente de regulamentos internos desenvolvidos para o CQ mas, ao contrário do grupo anterior, assume outras responsabilidades

responsabilidades para além dele. Para a Alemanha, Finlândia (KHT) e Hungria, é possível uma terceira combinação, em que a Comissão não têm outras responsabilidades para além do CQ, mas também não dispõe de regulamentos internos desenvolvidos para o efeito.

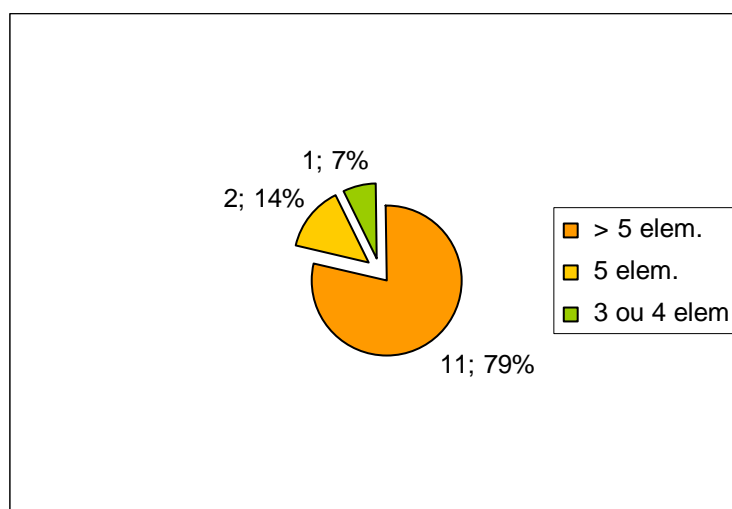
A segunda e terceira pergunta deste grupo permitem-nos apurar a antiguidade das Comissões de CQ dos respondentes que as têm, assim como ter uma ideia do número de elementos que a constituem.

Relativamente à antiguidade, destacamos não só a França mas também o Reino Unido que, desde 1970 e 1990 respectivamente, têm vindo a desenvolver o CQ, conforme podemos observar na figura abaixo.

Figura 7 – Antiguidade da Comissão de Controlo de Qualidade



Quanto ao número de elementos ligados directamente à Comissão de CQ, podemos concluir que a esmagadora maioria dos catorze respondentes refere ter mais de cinco pessoas afectas à Comissão. Podemos igualmente apurar que apenas a Finlândia (HTM) define três a quatro elementos para a Comissão de CQ, cabendo a Portugal e à República Checa a indicação expressa de cinco elementos, como podemos observar na figura abaixo:

Figura 8 – N.º de elementos que constituem a Comissão de Controlo de Qualidade

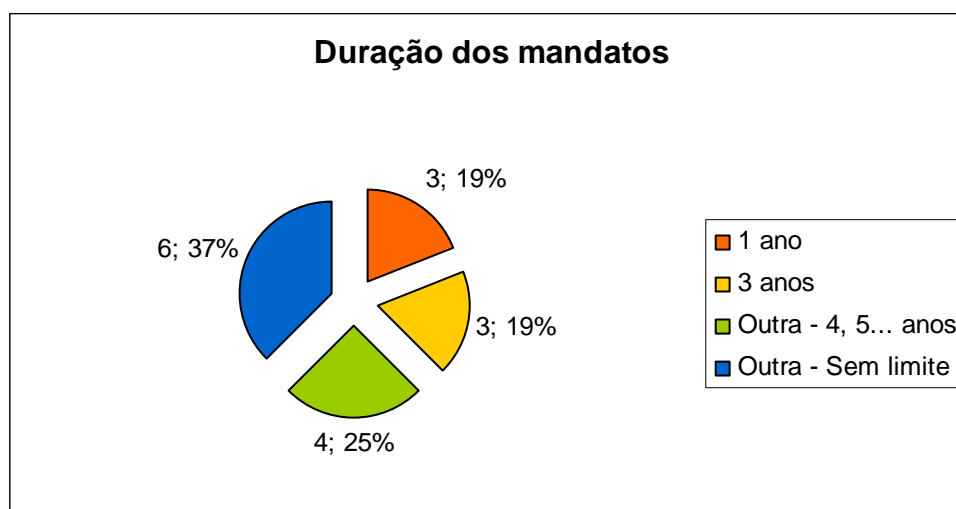
A título de curiosidade, a Alemanha e França particularizam, referindo o número de treze e trinta e cinco pessoas afectas à Comissão respectivamente. A Lituânia, ainda que na sua resposta apenas refira afectar mais de cinco elementos, Thomas (2000) especifica, afirmando ser constituída por nove elementos.

Relativamente à última questão deste grupo, que versa sobre a existência ou não de um programa de intervenção desenvolvido para o CQ e definido anualmente, ou com outra base temporal, dos treze países apenas a Alemanha e Áustria indicam não definir nenhum programa. Todos os restantes países nomeadamente a Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia, França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido e República Checa definem um programa anual. Não queremos deixar de realçar que, conforme as respostas anteriores deste grupo, o Chipre, Dinamarca e Estónia ainda não dispõem de uma Comissão de CQ.

4.3.4. O Controlador-relator

O quarto grupo de questões incide sobre o controlador-relator, isto é, no profissional que realiza o CQ. Este conjunto de sete questões pretende descrever esta figura essencial no CQ.

A primeira questão interroga sobre a duração dos seus mandatos. As dezasseis respostas obtidas e que abaixo indicamos, são bastante claras:

Figura 9 – Duração dos mandatos dos controladores-relatores

A criação de uma questão, mesmo com um conhecimento profundo adquirido através de pesquisa bibliográfica, é sempre um processo exigente. A difícil previsão de todas as respostas possíveis é habitualmente resolvida com a inclusão de uma opção residual. Para esta questão, é curioso reparar que o maior número de respostas foi precisamente esta opção.

A percentagem de respostas à opção que originalmente nem estava prevista ascendeu ao 62% dos EM respondentes. Esta percentagem equivale a dez EM. Seis destes dez EM responderam que a duração do mandato do controlador-relator não era um, dois ou três anos, referindo não existir qualquer limite temporal. Referimo-nos à Dinamarca, Estónia, Espanha, Finlândia, Hungria e Reino Unido. Os restantes quatro EM responderam quatro opções diferentes. O Chipre respondeu que o mandato dura seis anos, a Eslováquia que o mandato dura cinco anos, a Eslovénia que o mandato dura quatro anos e a República Checa apenas refere “outra”. Para os restantes seis EM, dividem-se em mandatos de 1 ano (Áustria, Letónia e Portugal) e mandatos de 3 anos (Alemanha, França e Lituânia).

De referir ainda que incluímos a Alemanha neste grupo devido à sua resposta ter sido objectivamente de 3 anos para a duração do mandato; no entanto, temos conhecimento de que, ao contrário de todos os países respondentes, é o único país cujo CQ não é anual mas trianual, pelo que este mandato de 3 anos corresponde na realidade a apenas um CQ efectivo.

Seguindo um raciocínio análogo, entendemos classificar a resposta da Estónia e República Checa como acima indicamos. A necessidade de uma interpretação nossa à resposta obtida, deve-se à opção escolhida apresentar um espaço para desenvolvimento da própria resposta. Relativamente à Estónia, lê-se “não especificado”, o que interpretamos como “sem limite”. Quanto à

limite”. Quanto à República Checa, apenas respondeu “outra”, não desenvolvendo mais a resposta.

A segunda questão interroga os requisitos mínimos necessários para a candidatura a controlador-relator. Ainda que o tempo de experiência profissional varie bastante (obtivemos respostas quantificadas desde os três até aos dez anos de experiência profissional), podemos apurar que é um requisito indispensável para desempenhar esta função uma vez que foi seleccionado por todos os respondentes. O currículo do candidato é o segundo requisito mais considerado, seguindo-se a dedicação exclusiva à revisão legal das contas, a formação específica em determinada área, conforme podemos constatar no quadro abaixo.

Quadro 13 – Requisitos mínimos para a candidatura para as funções de controlador-relator

Q.4.2.	Organismo	Curriculum Vitae	Experiência Profissional	Dedicação exclusiva à Revisão	Formação	Outros
Alemanha	WPK		X (3 anos)	X	X	
Austria	IWP		X (5 anos)			X
Bélgica (a)	IRE		X (7 anos)		X	
Chipre	ICPAC		X (5 anos)			
Dinamarca	FRR	X	X			
Eslováquia	SKAU		X	X		
Eslovénia	SI-REVIZIJA		X			
Espanha	IACJCE	X	X (10 anos)	X		
Estónia	KIIGIKONTROLL		X			
Finlândia	KHT		X			
Finlândia	HTM		X	X		
França	CNCC		X (10 anos) (a)		X	
Hungria	MKVK	X	X		X	
Letónia	LZRA		X (3 anos)			
Lituânia	LAR	X	X (3 anos)			
Portugal	OROC	X	X (5 anos)	X		
Reino Unido	POBA	X	X (5 anos)			X
Rep Checa	KACR	X	X			
(a) A inclusão destes elementos deve-se à descrição de FEE (1998b).						

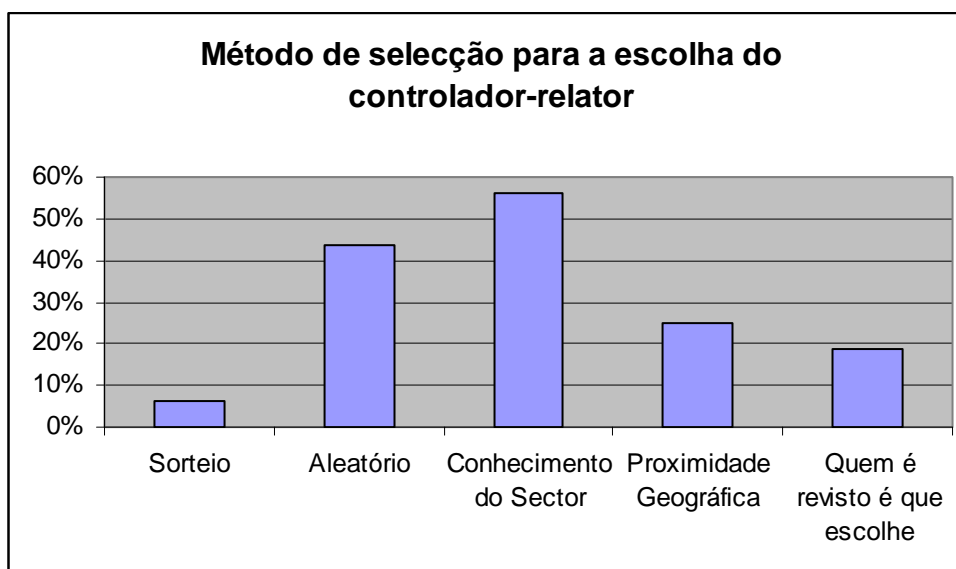
De realçar a indicação de dois novos requisitos na Áustria e Reino Unido. Na Áustria, os profissionais que pretenderem ser controladores-relores deverão possuir uma formação especial para se candidatar. No Reino Unido, os candidatos deverão obter aprovação num exame.

A terceira questão dedica-se a apurar sobre a existência de alguma formação específica dada ao controlador-relator, após ter sido aceite como tal. A Alemanha, Áustria, Chipre, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia (HTM), Lituânia, Reino Unido e República Checa responderam negativamente. A Dinamarca, Eslováquia, Finlândia (KHT), França, Hungria, Letónia e Portugal

Letónia e Portugal responderam obrigar o controlador-relator a uma formação específica após a sua aceitação como tal. Alguns dos respondentes pormenorizam o tempo de formação. Na Dinamarca esta formação durará um dia, na Finlândia (KHT) o tempo é variável, na Hungria haverá uma formação de três meses, na Letónia de trinta horas e em Portugal de uma tarde. Excluindo os respondentes que não dão formação e com a ressalva do tempo que a Finlândia (KHT) possa empregar na formação dos Controladores-relores, Portugal é o que menos tempo atribui à formação. No extremo oposto, não queremos deixar de distinguir, a Hungria com três meses de formação.

A quarta questão deste grupo pretende apurar qual o método mais utilizado para a selecção do controlador-relator. As combinações apresentadas são variadas e obtivemos dezasseis respostas a esta questão. As respostas estão indicadas na ilustração abaixo:

Figura 10 – Método de selecção para a escolha do controlador-relator



Mais de metade dos respondentes têm em consideração a proximidade do sector de actividade da empresa cujo dossier será revisto e o conhecimento desse mesmo sector por parte do controlador-relator. Ainda que o mesmo país apresente outras opções para além desta, esta informação não deixa de ter a sua relevância. O segundo critério, utilizado por mais de 40% dos respondentes, é a aleatoriedade na correspondência de dossiers controlados e o seu controlador-relator. De um modo geral, das opções apresentadas, o conhecimento do sector foi a maior preocupação na selecção seguida da aleatoriedade, da proximidade geográfica e a selecção por parte do controlado. O método de selecção por sorteio constituiu o critério menos escolhido. Outra

Outra informação singular é o surgimento de três países cuja selecção do controlador-relator é feita pelos próprios controlados como se pode verificar pela ilustração acima e no quadro abaixo:

Quadro 14 – Critério de selecção do controlador-relator para o processo que irá controlar

Q.4.4.	Organismo	Sorteio	Aleatoriamente	Conhecimento do sector	Proximidade geográfica	Outro
Alemanha	WPK					X (a)
Austria	IWP					X (a)
Dinamarca	FRR					X (a)
Eslováquia	SKAU		X	X	X	
Eslovénia	SI-REVIZIJA			X		
Espanha	IACJCE		X	X	X	
Estónia	KIIGIKONTROLL		X	X		
Finlândia	KHT		X			
Finlândia	HTM				X	
França	CNCC			X		
Hungria	MKVK		X	X		
Letónia	LZRA		X			
Lituânia	LAR	X		X		
Portugal	OROC			X	X	
Reino Unido	POBA			X		
Rep Checa	KACR		X			
(a) Quem vai ser revisto é que escolhe o controlador-relator da lista de controladores						

Podemos apurar que dez das respostas apresentam apenas uma opção; a Alemanha, a Áustria e a Dinamarca que indicam que quem vai ser revisto é que selecciona o controlador-relator que o vai rever; a Eslovénia, a França e o Reino Unido seleccionam com base no conhecimento do sector; para a Finlândia (KHT), a Letónia e a República Checa, a selecção é totalmente aleatória e, para a Finlândia (HTM), a proximidade geográfica é o critério utilizado. Os seis remanescentes respondentes (Eslováquia, Espanha, Estónia, Hungria, Lituânia e Portugal) indicam combinações de duas ou três opções.

A quinta, a sexta e a sétima questão deste grupo referem-se ao desenvolvimento de algum guião ou programa de trabalho com vista a uniformizar a acção dos controladores relatores, à disponibilização de algum apoio específico relativamente ao esclarecimento de dúvidas dos controladores relatores quando se encontrem a realizar o CQ e à remuneração desta actividade, respectivamente.

Relativamente à questão do desenvolvimento do guião de CQ, podemos apurar, com base nos dezasseis países respondentes, duas respostas negativas (Chipre e Estónia) e catorze respos-

respostas positivas (Alemanha, Áustria, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia, França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido e República Checa).

Sobre a criação de algum apoio específico com o objectivo de elucidar alguma dúvida que o controlador-relator possa ter quando estiver a realizar o CQ, 35% dos respondentes referem não ter desenvolvido quaisquer procedimentos para esta situação e, consequentemente, 65% desenvolveram. As respostas negativas são da Áustria, Chipre, Estónia, Finlândia (HTM), Hungria e Lituânia. A resposta negativa da Estónia fixa-se com a não existência de uma Comissão de CQ. Dos respondentes que afirmaram desenvolver procedimentos, as ajudas são diversas. A Alemanha, Dinamarca, Espanha, França e Portugal apresentam como solução o contacto com o próprio Organismo ou com um grupo de profissionais da Comissão de CQ. Na Finlândia (KHT) e Reino Unido é constituído um painel de especialistas, do tipo de um conselho, com o intuito de suprir as dúvidas que ocorram. Na Letónia é preparada uma linha de telefone de apoio. A Eslováquia, Eslovénia e República Checa não detalham o apoio prestado.

A sétima e última questão deste grupo pretende apurar sobre a existência ou não de remuneração ao controlador-relator pela sua actividade. Apenas na Estónia e na República Checa, este profissional não é remunerado pelo exercício desta actividade. Este trabalho é remunerado na Alemanha, Áustria, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia, França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal e Reino Unido. Não questionámos sobre quem incidiria este encargo; no entanto, obtivemos por parte da Alemanha a indicação de que este serviço nesse EM é remunerado pelo próprio controlado.

4.3.5. Relatório

O quinto grupo de questões recai sobre o relatório final do CQ. Assim como o trabalho do auditor, todo o processo de CQ deve ser documentado. Após a realização e análise do CQ, habitualmente resulta um documento final com as conclusões obtidas desse mesmo CQ. Será esse documento que permitirá, de um modo em geral, apurar como se encontra a qualidade do trabalho dos profissionais. Em alguns países, este documento permite apurar essa qualidade, concretamente, por profissional.

A primeira questão fixa-se na “matéria-prima” do próprio relatório, isto é, refere-se ao dossier que resulta do CQ individual e pretende verificar se é discutido com o controlado antes de ser enviado para a entidade que emitirá este relatório. Ou seja, se antes do envio há lugar ao esclarecimento de dúvidas entre as partes envolvidas e, portanto, se as conclusões apuradas são

do conhecimento de ambos. Dos 15 EM que responderam a esta questão (Alemanha, Áustria, Chipre, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Estónia, Finlândia, França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido, República Checa), todos responderam afirmativamente. A Bélgica, conforme FEE (1998b) também prevê uma conversa prévia entre as partes envolvidas antes do envio ao organismo.

A segunda questão apresenta-se com cinco alíneas que, à excepção da terceira alínea, são respostas directas. Os temas que abordam são o envio do relatório aos controladores relatores envolvidos, o envio a outras entidades, a existência ou não de uma avaliação quantitativa ou qualitativa, a indicação, ainda que genérica, do tipo de deficiências encontradas e a identificação dos controlados cujo trabalho realizado tenha revelado deficiências. Antes de procedermos à indicação das respostas obtidas, queremos realçar que a Estónia não emite este tipo de documento.

Dos treze países que responderam a esta questão, constatámos que apenas o Chipre e a Eslovénia não procedem ao envio do relatório final ao controlador-relator. Em contrapartida, este envio é realizado pela Áustria, Dinamarca, Espanha, Finlândia, França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido e República Checa. Não recebemos resposta da Alemanha e Eslováquia a esta questão, e a Dinamarca procede à publicação ficando assim disponível tanto para o controlador-relator como para todos os terceiros interessados.

A resposta à segunda alínea indica-nos que o envio do relatório a outras entidades é uma atitude mais frequente do que o não envio. A Alemanha, Dinamarca, Eslovénia, Espanha, Finlândia (HTM), França, Hungria, Letónia, Portugal e Reino Unido afirmam enviar para outras entidades. Essas entidades dividem-se entre as Bolsas de Valores dos respectivos países (como é o caso da França e Portugal) e os Organismos que tutelam esta actividade e a quem os institutos devem “obediência” (Eslovénia, Espanha, Reino Unido).

A terceira alínea questiona sobre a avaliação do relatório. Esta avaliação não se refere obviamente ao relatório *per si*, que não é avaliável, mas aos processos que lhe servem de base. O método de avaliação utilizado pode ser observado pelo quadro abaixo:

Quadro 15 – Método de avaliação utilizado para os processos que servem de base ao relatório

Q.5.3.	Organismo	Quantitativamente	Qualitativamente	Não existe <i>rating</i> definido
Alemanha	WPK		X	
Austria	IWP			X
Chipre	ICPAC			X
Dinamarca	FRR		X	
Eslováquia	SKAU (a)			
Eslovénia	SI-REVIZIJA			X
Espanha	IACJCE		X	
Finlândia	KHT e HTM		X	
França	CNCC		X	
Hungria	MKVK			X
Letónia	LZRA	X	X	
Lituânia	LAR		X	X
Portugal	OROC			X
Reino Unido	POBA		X	
(a)	Indicou que procede à avaliação mas não refere como.			

Relativamente a esta alínea, começámos por saber que a República Checa não avalia o relatório, a Eslováquia avalia mas não indica como, e a Letónia e Lituânia apresentam mais do que um método de avaliação (se considerarmos as duas opções da Lituânia, não complementares). Para os EM acima referidos, a avaliação qualitativa é o método de avaliação mais frequente. A Eslováquia referiu que avalia os processos que servem de base ao relatório mas não pormenorizou como o faz.

A quarta alínea investiga se o relatório indica, ainda que genericamente, o tipo de deficiências encontradas. O Chipre não faz qualquer referência ao tipo de deficiências encontradas, ao passo que os catorze EM respondentes restantes (Alemanha, Áustria, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Finlândia, França, Hungria, Letónia, Lituânia, Portugal, Reino Unido e República Checa) indicam haver referência às deficiências encontradas. A Dinamarca responde a esta alínea pressupondo a resposta, e demonstra-o esclarecendo que a existência de uma avaliação nos processos se trata de uma alteração recente e ainda se encontra a aguardar a sua implementação efectiva.

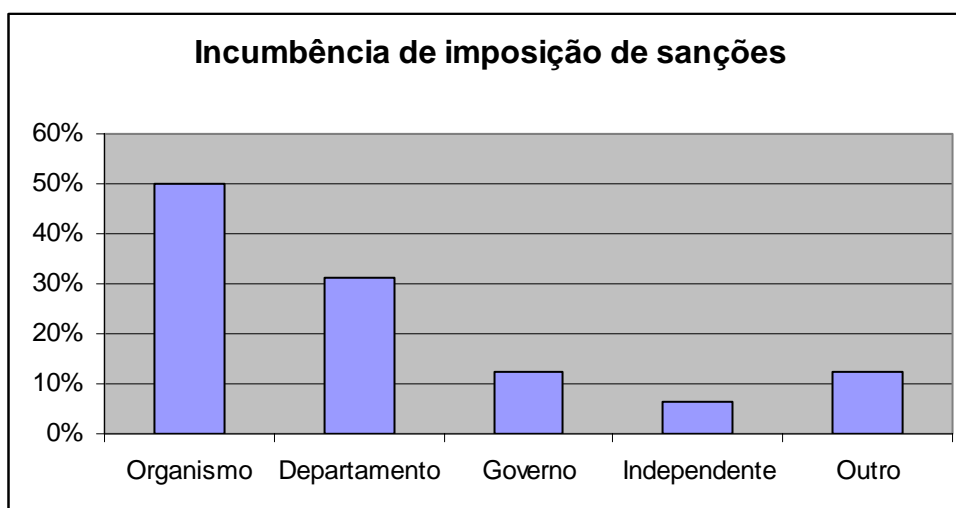
A quinta e última alínea pretende apurar sobre a identificação, no relatório, dos controlados cujo trabalho tenha revelado deficiências. Cinco países (Alemanha, Espanha, França, Letónia e Portugal) responderam positivamente. A Áustria, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Finlândia, Hungria, Lituânia, Reino Unido e República Checa responderam negativamente. A Finlândia acrescenta estar a referir-se ao relatório sumário nesta resposta, o que nos permite

que nos permite depreender a existência de mais do que um relatório, presumivelmente um relatório mais longo, onde estes profissionais sejam identificados.

4.3.6. Sanções

O sexto grupo de questões pretende qualificar as consequências de quem foi alvo de um CQ e demonstrou ter resultados não totalmente satisfatórios. A primeira questão deste grupo parte do pressuposto de ter sido seleccionado um trabalho que revelou uma qualidade não totalmente satisfatória de auditoria. Nessa base, e sendo necessária a imposição de uma sanção, questionámos a quem incumbiria a sua imposição. A imposição das sanções mais frequente compete ao próprio organismo, como podemos ver na ilustração abaixo:

Figura 11 – Incumbência de imposição de sanções



As respostas obtidas estão detalhadas no quadro abaixo:

Quadro 16 – Incumbência da imposição de sanções

Q.6.1.	Organismo	Próprio Organismo	A Comissão de CQ	Governo	Organismo Independente	Outro Organismo
Alemanha	WPK		X			
Austria	IWP	X				
Chipre	ICPAC	X				
Dinamarca	FRR			X		
Eslováquia	SKAU		X			
Eslovénia	SI-REVIZIJA		X			
Espanha	IACJCE			X		X
Estónia	KIIGIKONTROLL	X				
Finlândia	KHT e HTM	X				
França	CNCC	X			X	
Hungria	MKVK	X				
Letónia	LZRA	X				
Lituânia	LAR		X			
Portugal	OROC	X				
Reino Unido	POBA		X			
Rep Checa	KACR					X

A análise do quadro permite-nos obter diversas observações. Podemos destacar que a Espanha e a França apresentam duas entidades com responsabilidades na imposição das sanções. No caso da Espanha, as duas entidades referidas são o ICAC (na qualidade de organismo governamental) e o Comité Directivo da própria corporação profissional. Para a França, não obtivemos qualquer esclarecimento adicional para além do que apresentámos.

A segunda questão deste grupo pretende apurar quais as sanções previstas. Não pretende determinar, como poderíamos interpretar numa primeira leitura, qual o tipo de sanção mais utilizado. Entendemos que o conhecimento das consequências de um trabalho não totalmente satisfatório contribui para a ausência deste tipo de trabalho. As respostas encontram-se no quadro abaixo:

Quadro 17 – Sanções previstas

Q.6.2.	Organismo	Sujeição a Formação	Sujeição a Formação c/ n.º mínimo de horas	Sanção pecuniária	Redução de pontuação	Ação disciplinar contra o auditor	Suspensão do auditor do Organismo Profissional	Aviso público da sanção do auditor	Expulsão do auditor do Organismo Profissional	Outra
Alemanha	WPK	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Austria	IWP									X
Chipre	ICPAC	X				X				X
Dinamarca	FRR					X	X	X	X	
Eslováquia	SKAU	X	X	X	X	X	X		X	
Eslovénia	SI-REVIZIJA							X	X	
Espanha	IACJCE			X			X	X	X	
Estónia	KIIGIKONTROLL	X	X	X	X	X	X	X	X	
Finlândia	KHT						X			
Finlândia	HTM	X				X	X		X	
França	CNCC	X				X				X
Hungria	MKVK	X	X			X			X	
Letónia	LZRA					X				
Lituânia	LAR				X	X		X	X	X
Portugal	OROC	X		X		X	X		X	
Reino Unido	POBA	X	X	X		X	X	X	X	
Rep Checa	KACR	X		X		X	X	X	X	

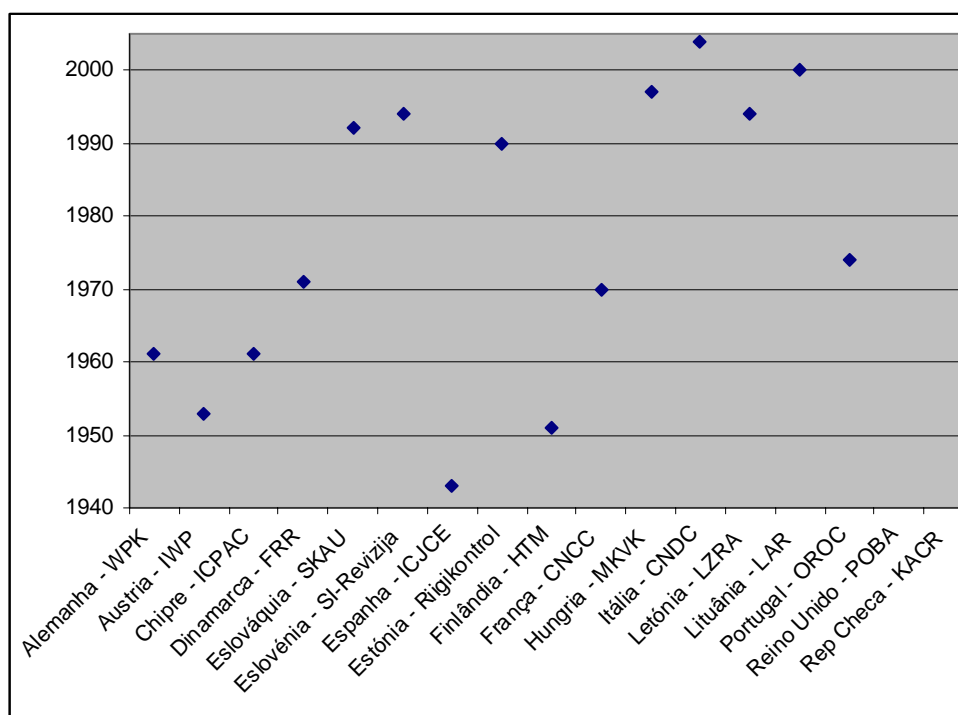
A Alemanha e a Estónia prevêem todas as sanções indicadas. A “outra” sanção prevista pela Alemanha, igual à indicada pelo Chipre, é a remoção da licença que permite ao profissional exercer a sua actividade. Esta sanção, em termos práticos, é equivalente à sanção apresentada como expulsão do organismo. O mesmo se aplica à “outra” sanção apresentada pela Lituânia, que consiste na eliminação da firma de auditoria/auditor do registo em que está inscrito para exercer. A Áustria e a França indicam a redução do ciclo de cobertura para estes profissionais. As respostas dos restantes países são auto-explicativas.

4.3.6. Dados Finais

O último grupo, como o próprio nome indica, pretende munir-nos de um conjunto de elementos residuais sobre cada um dos respondentes. Alguns destes elementos são meras curiosidades ou identificadores e já foram inclusivamente referidos ao longo deste trabalho. Referimo-nos à denominação técnica do profissional que executa as auditorias legais que questionamos na primeira pergunta e cujos nomes apresentamos num quadro resumo (apêndice III), assim como o nome da instituição que interrogamos na segunda e a alguma informação adicional que inquirimos na quinta pergunta.

Um dado que podemos agora adicionar, e que resultou da segunda questão, é a data de fundação dos organismos respondentes, conforme ilustração abaixo:

Figura 12 – Datas de fundação dos organismos respondentes



Queremos referir que não obtivemos resposta a esta pergunta por parte da República Checa. Não incluímos igualmente na ilustração acima a data do nosso respondente do Reino Unido por ter respondido que o maior instituto de todos, o ICAEW foi fundado há mais de 100 anos. Torna-se assim claro, dos organismos respondentes, tratar-se do mais antigo.

4.4 O Futuro da Auditoria e o Controlo de Qualidade na Auditoria

Como é normal, num mundo em contínuo movimento, tem-se vindo a registar alguns encontros com relevante importância para a auditoria. São diversas as organizações cujos encontros, na maior parte dos seus casos, resultam em consequências muito práticas com relevância para a auditoria.

De qualquer modo, não se registam alterações sem os assuntos serem abordados e, neste momento, os assuntos que estão a ser debatidos são diversos. Obviamente que questões como o melhoramento ou acréscimo de definições no âmbito da modernização da 8ª Directiva, a adopção da Directiva da Transparência onde se aborda as auditorias intercalares, o aval da IAS 39 ou a reforma do *International Accounting Standards Board* são assuntos “delicados” cuja correcta compreensão se espelhará na qualidade da auditoria. Por sua vez, o controlo dessa mesma qualidade não ficará indiferente a todas estas alterações e sentirá intrinsecamente uma necessidade de se adaptar.

OROC (2004c) refere que o Comité de Auditoria da UE, na sua reunião de Junho, ponderou:

- A liberalização da auditoria na Europa em virtude da maioria dos auditores serem Europeus. A Comissão concorda, mas nem todos os EM partilham essa opinião;
- A problematização do reconhecimento mútuo dos auditores, que ainda não se transcreveu para o texto por ainda se estar a discutir sobre a necessidade ou não de um artigo específico;
- A Nomeação dos Auditores, que actualmente é feita pelos sócios da empresa auditada, estando, no entanto, o texto que o define, a ser revisto de modo a permitir uma maior flexibilidade;
- O *Public Oversight*, em que a Comissão considera a proibição dos auditores “activos” na supervisão de entidades de interesse público. Os EM não são da mesma opinião, preferindo a permissão de pelo menos uma minoria;
- A rotação de firmas de auditoria em que, apesar da contestação por parte dos EM, a Comissão considera ser apenas uma opção em relação à rotação do auditor.

Já desenvolvido e a aguardar a sua entrada em vigor prevista para 15 de Junho de 2005, conforme o autor acima referido, regista-se a divisão da ISA de CQ, em duas. Assim sendo termos, por um lado uma especificamente centrada no CQ dos compromissos do auditor e, por outro, o Controlo da própria empresa de auditoria.

Assunção (2004) expõe que numa reunião da FEE⁸⁸, e relativamente a este tema, foi distribuído um documento resultante de um estudo realizado pela FEE sobre a “rotação obrigatória nas firmas de revisão/auditoria”. Este estudo centraliza-se na opção prevista na proposta da Directiva da UE relativamente à rotação das firmas de revisão/auditoria e/ou rotação dos auditores ao fim de um determinado período de tempo (cinco/sete anos).

O programa do 1.º Congresso Europeu de Auditoria, incluído na Semana Internacional de Auditoria⁸⁹, continha vários painéis relacionados com o CQ, nomeadamente, “A credibilidade da profissão” e “O controlo de qualidade numa firma de auditoria”. A inclusão destes temas neste evento é um sinal claro da preocupação crescente que o tema tem vindo a assumir. Nele, foram debatidas questões que necessariamente influenciarão o futuro do CQ como, por exemplo:

- A extensão a todos os EM da obrigatoriedade do auditor deixar o cliente que reúna mais de 10% da sua facturação, conforme acontece no Reino Unido⁹⁰;
- A concretização através do Organismo Profissional e não do cliente, do pagamento dos serviços prestados pelo auditor. Em que todos os colegas franceses, por exemplo, concordam mas não sabem como concretizar⁹¹;
- A criação de procedimentos e níveis de rotação “flexíveis” para as PME de Auditoria, conforme proposto pela Alemanha⁹²;
- A não ilibação do profissional da responsabilidade do seu trabalho, através da carta de responsabilidade, como indicado pela Irlanda⁹³;
- A Criação de um Comité Regulador de Auditoria que assumisse a responsabilidade de mudar a mentalidade de que a auditoria se reduz a marcações com sinais em quadrados, regulando temas como a independência, a ética, entre outros⁹⁴;

Apesar de já conhecidas não deixaram de ser abordadas: a organização a nível Europeu de uma Supervisão Pública, a rotação, os comités de auditoria e a revisão interna das auditorias.

Uma ideia final transmitida por David Devlin⁹⁵ conta que ter uma legislação não é a solução, mas é parte da solução. Ou seja, apesar de reconhecer a importância de determinadas

⁸⁸ Realizada a 6 de Outubro de 2004, em Sitges - Barcelona.

⁸⁹ Realizada de 6 a 9 de Outubro de 2004, em Sitges – Barcelona.

⁹⁰ Sugerido por Baillot (França) na sua comunicação incluída no painel “*Credibility of the Profession*” apresentada no 1.º Congresso Europeu de Auditoria, realizado em Sitges, de 7 a 8 de Outubro de 2004.

⁹¹ Idem nota de rodapé anterior.

⁹² Sugerido por Poll (Alemanha) na sua comunicação incluída no painel “*Managing Quality Control in a SMP*” apresentada no 1.º Congresso Europeu de Auditoria, realizado em Sitges, de 7 a 8 de Outubro de 2004.

⁹³ Sugerido por McMahon (Irlanda) na sua comunicação incluída no painel “*Managing Quality Control in a SMP*” apresentada no 1.º Congresso Europeu de Auditoria, realizado em Sitges, de 7 a 8 de Outubro de 2004.

⁹⁴ Sugerido por Van Hulle (CE) na sua comunicação incluída no painel sobre “*The Future of the Profession*” apresentada no 1.º Congresso Europeu de Auditoria, realizado em Sitges, de 7 a 8 de Outubro de 2004.

⁹⁵ Presidente da FEE.

matérias estarem legisladas (caso contrário entende que não seriam cumpridas), o acto de legislar em si não constitui a solução para todos os problemas. Há que se proceder a uma mudança de mentalidade.

Josep Gassó⁹⁶ conclui que não se trata de quem controla, mas de como se controla, alertando para as expectativas criadas sobre o próprio CQ e o seu desfasamento com a realidade.

No VII Encontro Luso-Galaico de revisores portugueses e espanhóis⁹⁷, também foi incluído um painel sobre o CQ. Numa das exposições contidas nesse painel são indicadas pela Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu as prioridades para o período 2004-2006, através de uma comunicação sob o título “Reforçar a revisão oficial de contas na União Europeia” assim identificadas (Sousa, 2004:13):

- “Melhorar os sistemas de aplicação de sanções disciplinares;
- Tornar transparentes as sociedades de auditoria e as respectivas redes;
- Governo das sociedades: Reforçar os Comitês de Auditoria e o Controlo Interno;
- Reforçar a independência dos ROCs e código ético;
- Aprofundar o mercado interno dos serviços de auditoria;
- Examinar a responsabilidade dos ROCs.”

O mesmo autor recorda-nos a proposta de Directiva do Parlamento Europeu e do Conselho⁹⁸ que indica a criação de uma entidade pública. Esta entidade incluirá obrigatoriamente membros não ligados à profissão de auditoria, apesar dela conhecedores, e terá como finalidade:

- A supervisão da autorização e registo dos ROCs e SROCs;
- Adopção de normas relativamente a temas como deontologia, procedimentos de auditoria e CQ interno das SROCs⁹⁹;
- Formação contínua dos profissionais;
- CQ;
- Sistemas de inspecção e disciplinares, entre outras.

A outra exposição, dentro do mesmo painel, apresentada por Casuso (2004) expõe que é fundamental para o futuro da profissão, o estabelecimento de metodologias no trabalho do auditor que permitam exceder as expectativas do cliente. E tal é possível, acrescenta, através de:

⁹⁶ Presidente do ICJCE (Espanha).

⁹⁷ Intitulado “Que compromissos após 2005”, realizado no Centro Cultural e de Congressos em Aveiro.

⁹⁸ Referente à “revisão legal das contas individuais e consolidadas” e que altera a Quarta Directiva 78/660/CEE e Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho.

⁹⁹ Sobre o CQ interno das SROCs é de destacar a indispensabilidade de o auditor/sociedade comprovar a criação de um, assim como a personalização da extensão e profundidade do sistema estabelecido consoante as características do próprio. O CQ interno deverá incluir, pelo menos, a definição de procedimentos relativamente a: divulgação, vigilância, interpretações, objectivos, formação e capacidade profissional, desenvolvimento pessoal e profissional, aceitação e conservação de clientes, consulta, supervisão e controlo de trabalhos, contratação e inspecção.

- Uma comunicação contínua com o cliente;
- A definição de um programa de auditoria suficientemente detalhado;
- A explicação prévia do trabalho que vai realizar, em que consiste e qual o seu objectivo;
- A referenciação permanente de todos os papéis de trabalho;
- O acompanhamento dos trabalhos à luz do que foi planeado.

A título de conclusão expressa que o volume de fotocópias e documentos do cliente não constitui medida sobre a qualidade, eficiência e adequação da evidência.

O alargamento à aprovação de um Certificado de Qualidade emitido por um organismo tutor independente, resultante de uma Certificação diferente da de CQ a que os profissionais (individuais ou colectivos) já são sujeitos, não deixa de se apresentar como uma alternativa futura interessante. A abertura desta possibilidade e da exigência que ela acarreta, com o consequente assento do símbolo da Qualidade, pode inclusivamente constituir uma publicidade autorizada.

4.5 Propostas de pesquisa futura

Qualquer estudo cuja vertente incida sobre as áreas do capítulo anterior e que resulte em mecanismos ou procedimentos que facilitem a sua aplicabilidade constituiria um acréscimo importante. Na continuidade dos trabalhos da FEE e independentemente da harmonização dos mecanismos de CQ, seria interessante que fosse realizada a actualização dos estudos já existentes e que fossem realizados novos estudos comparativos, nomeadamente no que se refere à avaliação dos relatórios de CQ e no que se refere ao número e à qualificação do pessoal técnico que as firmas de auditoria dispõem.

Não deixaria de ser interessante realizar um estudo, sugerido por Costa (2003), sobre o número e a estrutura existentes em termos de pessoal técnico e administrativo, envolvidos na área da revisão legal das contas, uma vez que não só não existe qualquer estatística publicada sobre isso mas também por aqui se poderá averiguar sobre os meios que os ROCs dispõem para a realização das tarefas que contratualmente aceitaram.

CE (2000) indica que a evolução dos trabalhos na temática do CQ passará claramente no domínio da harmonização. A FEE, na qualidade de organização representativa da contabilidade na Europa, corrobora a mesma opinião, ou seja, a globalização das técnicas de auditoria deve ser reconhecida e os desenvolvimentos europeus alinhados com os existentes a nível mundial. Mas, no entanto, é da opinião de que o nível de intervenção da UE deve ser mantido nos requisitos

mínimos, respeitando a natureza auto-reguladora da profissão. À medida que as organizações simultaneamente mantêm e melhoram a qualidade dos seus serviços, ocorrem novos desafios a ser enfrentados na liberalização do mercado da UE para os serviços de auditoria legal. A sua antecipação e estudo constituirão propostas de pesquisa ambiciosas.

Para Dias (2000), o futuro apresenta principalmente dois caminhos a percorrer. Por um lado, a resposta aos desafios colocados ao Controlo Externo com o intuito de evitar acontecimentos posteriores nefastos; e por outro, a implementação e reforço dos sistemas de CQ Internos, particularizando: a gestão de risco, a necessidade de um maior controlo na independência, a evidência e documentação, a uniformidade nas acções e conclusões.

Conclusões

Conclusões e recomendações

Reforçamos plenamente a opinião de Salvador (2001) ao referir que “A título de conclusão (...) podemos afirmar que as Normas Técnicas de Auditoria mostram nos seus diversos conteúdos uma crescente preocupação pelo tema de controlo de qualidade das auditorias realizadas. Preocupação que tem como fim último reforçar a confiança da sociedade em seu conjunto na auditoria como instrumento válido para melhorar a credibilidade da informação financeira e para proteger os interesses dos terceiros implicados. Também se coloca relevo na vontade das próprias organizações de auditores e dos organismos públicos reguladores de que o trabalho de auditoria se realize em todos os âmbitos e fases com o maior rigor técnico possível. E para a realização desta finalidade, consideram como prioritário e chave o estabelecimento de mecanismos de controlo de qualidade”¹⁰⁰ [tradução nossa].

Salvador (2001) defende que a qualidade deve ser considerada como um elemento estratégico e prioritário. É nossa convicção que a sua harmonização e uniformidade de actuação nos diversos países devem ser definidas como um dos objectivos prioritários de um grupo de trabalho sobre qualidade. Esse grupo poderia ter diversos objectivos. Alguns, sugeridos por Salvador (2001), inteiramente corroborados por nós, passariam pela actualização das normas existentes (tendo em consideração este trabalho realizado pelos países da UE, subindo assim um pouco a fasquia dos critérios mínimos exigidos) pela a harmonização de uma metodologia para a supervisão dos trabalhos, configuração de um programa de formação contínua em termos de CQ e desenhar as medidas estratégicas que poderão ser adoptadas pelos organismos dos países da UE, de modo a ser possível a médio prazo a sua certificação¹⁰¹ na área da prestação de serviços.

Diversas conclusões podem ser extraídas sobre o sistema de CQ.

- O CQ deveria ser considerado como um todo, desde a admissão ao organismo profissional, passando pela emissão das normas técnicas e pela formação contínua, até à revisão técnica da qualidade do trabalho realizado.
- Relativamente ao acesso ao organismo e devido às alterações previstas em termos de habilitações académicas, seria de todo conveniente uma melhor coordenação das

¹⁰⁰ No original “En conclusión, (...) podemos afirmar que las Normas Técnicas de Auditoria muestran en sus diversos contenidos una creciente preocupación por el tema del control de calidad de las auditorias realizadas. Preocupación que tiene como fin último reforzar la confianza de la sociedad en su conjunto en la auditoria como instrumento válido para mejorar la credibilidad de la información financiera y para proteger los intereses de los terceros implicados. También se pone de relieve, la voluntad de las propias corporaciones de auditores y de los organismos públicos reguladores de que los trabajos de auditoria se efectúan, en todos los ámbitos y fases, con el mayor rigor técnico posible. Y para la consecución de esta finalidad, consideran como prioritario y clave el establecimiento de mecanismos de control de calidad” (Salvador, 2001:15).

¹⁰¹ Referimo-nos a uma certificação do género das ISO.

provas de acesso de modo a que todos os profissionais tenham efectivamente um nível de conhecimentos semelhante.

- Relativamente à formação profissional contínua, consolidamos a opinião de Gutiérrez (2001) ao afirmar que “a futura legislação poderia exigir de uma forma mais expedita a formação profissional contínua e definir um número de horas obrigatórias para os auditores “activo” e um número de horas mínimas para poder passar de auditor “não activo” para “activo” sempre que o auditor se tenha ausentado por determinado período de tempo do seu exercício profissional”¹⁰²
- ~~Redução~~ Redução das normas técnicas, devido à existência das ISAs e outra legislação nacional ou internacional, sempre que se iniciar um processo de harmonização, dever-se-ia fixar um prazo de adaptação.
- Relativamente ao CQ e ao seu cumprimento por parte das partes intervencionadas, dever-se-ia estabelecer mecanismos mais expeditos para obrigar o cumprimento das responsabilidades das partes implicadas. Recordamos que nem sempre os organismos profissionais reportam aos organismos tutores o que são obrigados a reportar, nem com a brevidade que a lei exige.
- Relativamente ao CQ e o seu próprio cumprimento, há que ter em consideração a satisfação dos requisitos estipulados pela UE, devendo serem aplicados para isso, os recursos considerados necessários, resultando assim um efeito superior ao meramente recomendatório.
- Relativamente ao CQ realizado pelos organismos profissionais, distintos critérios são utilizados aquando a revisão dos seus associados. Habitualmente não é realizado o tempo de cobertura. Assim sendo, esta área deveria ser revista, particularizando para cada um dos grupos genéricos de entidades (interesse públicos, etc. ...) a cobertura a ser respeitada.
- Relativamente às infracções e sanções, uma remodelação deveria ser levada a cabo, permitindo que as sanções pecuniárias sejam dimensionadas com os honorários recebidos do auditor (evitar as situações em que paga 10 quando se recebe 10.000), incluindo a própria expulsão da actividade (não necessariamente apenas da organização...).

¹⁰² No original: “ (...) la futura legislación podría plantearse exigir de forma más expeditiva la formación profesional continuada y concretar un número de horas obligatorias para los auditores ejercientes u un número de horas mínimas para poder pasar de auditor no ejerciente a ejerciente, cuando el solicitante no haya estado relacionado con el ejercicio profesional.” (Gutiérrez, 2001:84).

- Relativamente à reforma da legislação de auditoria que ocorre com a harmonização comunitária, pactuamos com os princípios básicos indicados por Gutiérrez (2001):
 1. “Que nenhuma organização deve ter exclusiva competência de todas as funções, e portanto, deve ser implementado um sistema de controlo misto e eclético onde cada uma deverá ter as suas responsabilidades”¹⁰³ [tradução nossa];
 2. “Que nenhum auditor, relativamente a outro, se sinta em inferioridade de condições por pertencer a uma outra organização de auditores ou pelo tamanho e que exista a flexibilidade suficiente para que cada um escolha a organização que vai mais ao encontro das suas características”¹⁰⁴ [tradução nossa];
 3. “O papel do organismo tutor (...) não seja apenas retórico ou representativo, tendo que se ter em consideração os meios necessários para cumprir e poder fazer cumprir a lei”¹⁰⁵ [tradução nossa];
 4. “Que se tenha em conta a experiência em matéria de controlo de qualidade nestes anos, de modo a se estabelecer os mecanismos necessários para que cada organização assuma a sua responsabilidade”¹⁰⁶ [tradução nossa].

O questionário demonstra a existência de um elevado nível de harmonização na UE, no que se refere às normas profissionais de auditoria. Apesar de adaptações menores a circunstâncias locais, as normas de auditoria são substancialmente aplicadas aos EM. Entendemos, no entanto, e confirmando a FEE (1996), que “de modo a assegurar a eficiência no controlo de qualidade mesmo nos casos de actividades transfronteiriças, é necessário melhorar a comunicação entre as autoridades reguladoras por toda a Europa. FEE confia nos mecanismos de auto-regulamentação da profissão para manter o controlo de qualidade e adesão às normas profissionais”.¹⁰⁷ [tradução nossa]

¹⁰³ No original: “ Que ninguna organización tenga como exclusiva competencia todas las funciones, y por tanto se implante un sistema de control mixto o eclético donde cada organización tenga sus responsabilidades.” (Gutiérrez, 2001:85).

¹⁰⁴ No original: “ Que ningún auditor esté, con respecto a otro, en inferioridad de condiciones por su pertenencia a una u otra Corporación de auditores o por su tamaño y que exista la suficiente flexibilidad para que cada uno elija la Corporación más acorde con sus características” (Gutiérrez, 2001:85).

¹⁰⁵ No original: “Que el papel del a Administración Pública (...) no sea sólo retórica o representativo, y que ha de contar con los medios suficientes para cumplir y poder hacer cumplir la Ley” (Gutiérrez, 2001:85).

¹⁰⁶ No original: “ Que se tenga en cuenta la experiencia real en materia de control de calidad de estos años para establecer los mecanismos necesarios para que cada organización asuma su responsabilidad” (Gutiérrez, 2001:85).

¹⁰⁷ No original: “However, in order to ensure the efficiency of quality control even in the case if cross-border activities, it is necessary to improve communication between the profession’s regulatory authorities throughout Europe. (...) FEE favours continued reliance on the self-regulatory mechanisms of the profession to ensure quality control and adherence to professional standards” (FEE, 1996:33).

FEE (2004) realça o art. 13 da proposta sobre a educação dos auditores que exige uma educação contínua, de modo a que as pessoas responsáveis pela execução da auditoria legal se mantenham competentes para as realizar mesmo depois de aprovados na avaliação inicial de competência profissional. O objectivo prende-se com a melhoria da educação dos auditores legais e, como cita (FEE 2004:2), “A Qualidade da auditoria começa primeiramente com uma elevada qualidade na formação dos auditores”.

A realidade de cada EM é sempre mais rica do que as muitas hipóteses que possamos elaborar a seu respeito. Uma observação séria revela frequentemente outros factos além dos esperados e outras relações que não devemos negligenciar. Como já referimos anteriormente, o CQ está em permanente desenvolvimento. Em Portugal, a OROC identifica-se completamente com o modelo levado há prática na UE.

Dos vinte e cinco EM, apenas oito tutelam a auditoria legal com mais do que um organismo. Dos pioneiros da UE¹⁰⁸, apenas a Itália detém hoje dois organismos na tutela da auditoria legal. Em 1973, chegam à UE as denominadas “ilhas britânicas” (Dinamarca, Irlanda e Reino Unido) e cada um destes países distribui igualmente a responsabilidade da auditoria a mais do que um organismo. Do pequeno alargamento em 1981 com a entrada da Grécia e com a adesão ibérica em 1986, com Portugal e Espanha, surge apenas um novo EM aderente ao grupo cujo controlo da auditoria é distribuído por dois organismos (a Espanha). Em 1995, entram os conhecidos “países ricos” (Áustria, Finlândia e Suécia), totalizando os oito EM que imputam o compromisso de tutelar a auditoria legal a mais de um organismo.

¹⁰⁸ A génese da UE surgiu em 1957 com a Alemanha, Bélgica, França, Holanda, Itália e Luxemburgo.

Referências Bibliográficas

Referências Bibliográficas

- ABREU, J. (2004), *2beOn*, Documento de Trabalho, Universidade de Aveiro, Departamento de Comunicação e Arte.
- ARENS, A., ELDER, R., e BEASLEY, M. (2002), *The demand for audit and other assurance services*, Auditing and Assurance Services – An integrated approach, Prentice Hall, International Edition (9th Edition), New Jersey, pp. 3-24.
- ASSUNÇÃO, M. (2004), *Reunião do FEE Council*, comunicação apresentada ao Conselho Directivo da OROC, Lisboa, 28 Outubro.
- BAILLOT, V. (2004), *Credibility of the Profession*, comunicação apresentada no 1.º Congresso Europeu de Auditoria, Sitges, 7-8 Outubro.
- BEST, M. (2002), *Audit and accounting practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Slovak Republic, PriceWaterhouseCoopers.
- BIENERTH, G. (1999), *Audit requirements and accounting practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Hungary, PriceWaterhouseCoopers.
- BILLON, C. (1993), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Luxembourg, PriceWaterhouseCoopers.
- CARDOSO, A., LEITE, J., PIMENTA, J. e SIMÕES, M. (1995), *Organizações de Profissionais de Auditoria*, Dissertação tendente à conclusão de Licenciatura em Auditoria Contabilística, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, Aveiro.
- CARVALHO, S. (2002), *O Controlo de Qualidade*, comunicação apresentada na OROC, Lisboa.
- CASELEY, R. (1994), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Greece, PriceWaterhouseCoopers.
- CASUSO, A. (2004), *O Controlo da Qualidade – Uma necessidade e uma obrigação*, comunicação apresentada no VII Encontro Luso-Galaico, Aveiro, 29-30 Outubro.
- COMBARROS, J. (2003), *Oversight of the Audit Profession in Spain*, comunicação apresentada no VIII Congresso dos ROC, Estoril, 27-28 Novembro.

CE (2000), *Recomendação da Comissão, de 15 de Novembro de 2000, relativa ao Controlo de Qualidade da revisão oficial de contas na União Europeia: Requisitos mínimos*, Manual do ROC, CD Versão – 15, Lisboa.

CONSELHO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS (2002), *Rumo a uma União Alargada – Documento de Estratégia e Relatório da Comissão Europeia sobre os progressos realizados por cada um dos países candidatos na via da adesão*, SEC (2002) 1400 – 1412, Bruxelas.

COSTA, C. (2003), *O ROC: Áreas de Intervenção Profissional*, comunicação apresentada no VIII Congresso dos ROC, Estoril, 27-28 Novembro.

DIAS, A. (2000), *Controlo de Qualidade e Harmonização a Nível Europeu*, comunicação apresentada no VIII Congresso dos ROC, Estoril, 27-28 Novembro.

DRISCOLL, P. (1997), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Poland, PriceWaterhouseCoopers.

DUCA, S. (1995), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Italy, PriceWaterhouseCoopers.

EFAA, (1999). *Auditor Quality Assurance*, comunicação apresentada no Comité de auditoria da União Europeia, Roma, 3-4 Maio.

ENDRES, D. e DICKMANN, R. (2001), *Audit Requirements and accounting practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Germany, PriceWaterhouseCoopers.

FEE

- FEE (2004), *Education of Statutory Auditors*, FEE, Bruxelas.
- FEE (2002a), *Admission to the Profession of Accountant and Auditor - A Comparative Study*, FEE, Bruxelas.
- FEE (2002b), *The Role of Accounting and Auditing in Europe*, FEE, Bruxelas.
- FEE (2000), *The Auditor's Report in Europe*, FEE, Bruxelas.
- FEE (1998a), *Setting the standards – Statutory Audit in Europe*, FEE, Bruxelas.
- FEE (1998b), *Continuous Quality Assurance – Statutory Audit in Europe*, FEE, Bruxelas.

- FEE (1996), *The Role, position and liability of the statutory auditor in the European Union*, FEE, Bruxelas.

FODDY, W. (2002), *Como perguntar*, Celta Editora, Oeiras.

FRICKER, R. e SCHONLAU, M. (2002), Advantages and Disadvantages of Internet Research Surveys: Evidence from the Literature, *Field Methods*, Vol. 14, pp.347-367.

GANADO, G. (1997), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Malta, PriceWaterhouseCoopers.

GARLOT, J. (1995), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - France, PriceWaterhouseCoopers.

GUTIÉRREZ, C. (2001), El control de calidad en auditoria: Nueva recomendación de la UE, *Partida Doble*, Março, pp.58-85.

HAANING, T. (1999), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Denmark, PriceWaterhouseCoopers.

HACKWORTH, M. (1999), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Czech Republic, PriceWaterhouseCoopers.

HEROLF, O (1995), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Sweden, PriceWaterhouseCoopers.

IFAC

- IFAC (2003), *Quality Control - Proposed ISQC 1 "Quality Control for Audit, Assurance and Related Services Practices" and Proposed Revised ISA 220 "Quality Control for Audit Engagements"*, Maio, New York.
- IFAC (1999), *Assegurando a Qualidade de Serviços Profissionais*, Manual do ROC, CD Versão - 12, Lisboa.
- IFAC (1997a), *Peer Review Guide - Summary of Quality Control Standards n.º2*, em: http://home.earthlink.net/~reyhl/peer_review/ssqc_sum2.html, acedido em: 12-02-2003.
- IFAC (1997b), *Peer Review Guide - Summary of Quality Control Standards n.º3*, em: http://home.earthlink.net/~reyhl/peer_review/ssqc_sum3.html, acedido em: 12-02-2003.

- IFAC (s/d), *NIR 220 – Controlo de Qualidade do Trabalho de Revisão/Auditoria*, Manual do ROC, CD Versão - 12, Lisboa.

KAARLEP, U. (1996), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Estonia, PriceWaterhouseCoopers.

LEENT, P. (1999), *Audit requirements and practices*, in Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Netherlands, PriceWaterhouseCoopers.

MACHADO, C. (2002), *Metodologia de Investigação*, documento de trabalho para a disciplina de Metodologia de Investigação, Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão, Braga.

MCMAHON, E. (2004), *Managing Quality Control in a SMP*, comunicação apresentada no 1.º Congresso Europeu de Auditoria, Sitges, 7-8 Outubro.

O'CONNOR, D. (1998), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Republic of Ireland, PriceWaterhouseCoopers.

O'REGAN, D. (2003), *International Auditing*, The Institute of Internal Auditors, John Wiley & Sons, New Jersey.

OROC

- OROC (2004a), *Manual do ROC*, CD Versão – 20, Lisboa.
- OROC (2004b), Acontecimento, *Revisores & Empresas*, Jul/Set, pp. 58 – 62.
- OROC (2004c), Acta da reunião do Comité de Auditoria da União Europeia, Edinburgh, 28-29 Junho.
- OROC (2003), *Relatório Anual*, Comissão do Controlo de Qualidade.

ONTÍN, A. (2001), *El Control de Calidad y la Auditoria*, comunicação apresentada nas IV Jornada de Trabajos sobre Auditoria Contable, Universidade Complutense de Madrid, Madrid.

POLL, J. (2004), *Managing Quality Control in a SMP*, comunicação apresentada no 1.º Congresso Europeu de Auditoria, Sitges, 7-8 Outubro.

PENA, J (1995), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Portugal, PriceWaterhouseCoopers.

PHILIPPOU, T. (1994), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Cyprus, PriceWaterhouseCoopers.

PINEDO, M. (1993), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Spain, PriceWaterhouseCoopers.

QUIVY, R. e CAMPENHOUDT, L. (1998), *Manual de Investigação em Ciências Sociais*, Colecção Trajectos, Gradiva, Lisboa.

REIS, V. (2003), *Discurso de abertura*, comunicação apresentada no VIII Congresso dos ROC, Estoril, 27-28 Novembro.

RIQUELME, M. e MENÉNDEZ, J. (2002), Los Sistemas de control de calidad del a auditoria en la UE, *Partida Doble*, Fevereiro, pp. 30-38.

ROBERTO, J. (2003), *Normas Internacionais de Auditoria*, comunicação apresentada no VIII Congresso dos ROC, Estoril, 27-28 Novembro.

ROBOL, G. (1997), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Austria, PriceWaterhouseCoopers.

ROOS, M. (2002), *Recruiting Internet Respondents*, comunicação apresentada na Conference of European Statisticians, Statistical Commission and Economic Commission for Europe, Joint UNECE/EUROSTAT Work Session on Electronic Data Reporting, Geneva Switzerland, 13-15 Fevereiro.

SALVADOR, I. (2001), *El Control de Calidad en las Fiscalizaciones*, comunicação apresentada no VII Encuentros Técnicos de los Órganos de Control Externo, Barcelona, Novembro.

SELESVUO, H. (1996), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Finland, PriceWaterhouseCoopers.

SMITH, P. (1999), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - United Kingdom, PriceWaterhouseCoopers.

SOARES, A. (2000), *Controlo da Qualidade em Auditoria – Os Comitês de auditoria e o caso português*, Dissertação para conclusão de Licenciatura em Auditoria, Instituto Politécnico do Porto, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto.

SOHN, C. e TADISINA, S. (2002), Validity Related Issues of Web-based Surveys as an Alternative to Mail Surveys, *Decision Sciences Institute 2002 Annual Meeting Proceedings*, San Diego, California, pp. 1408-1413.

SOUSA, R. (2004), *O Controlo da Qualidade – Uma necessidade uma obrigação*, comunicação apresentada no VII Encontro Luso-Galaico, Aveiro, 29-30 Outubro.

STANTON, J. (1998), An empirical Assessment of data collection using the Internet, *Personnel Psychology*, vol. 51, pp-709-725.

TĀLRUNIS, R. (2000), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Latvia, PriceWaterhouseCoopers.

THOMAS, H. (2000), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Lithuania, PriceWaterhouseCoopers.

TIMMERMANS, J. (1997), *Audit requirements and practices*, Doing Business and Investment Series 2002 Edition - Belgium, PriceWaterhouseCoopers.

TRUELL, A. (2003), Use of Internet Tools for Survey Research, *Information Technology, Learning and Performance Journal*, Vol. 21, pp-31-37.

VAN HULLE, K. (2004), *The Future of the Profession*, comunicação apresentada no 1.º Congresso Europeu de Auditoria, Sitges, 7-8 Outubro.

Legislação:

DECRETO-LEI n.º 422-A/93, de 30 de Dezembro.

DECRETO-LEI n.º 487/99, de 16 de Novembro.

Sarbanes-Oxley Act de 2002, em: www.law.uc.edu/CCL/SOact/soact.pdf, acedido em: 03-09-2004.

Apêndices

Apêndices

Apêndice I – Evolução das *Statement on Quality Control Standards*

SQCS No. 1 - Emitida em Novembro de 1979 – Sistema de CQ para uma firma de revisão/contabilidade

- Identifica os Nove elementos de CQ que uma firma deve ter em consideração ao estabelecer as suas políticas e procedimentos de CQ (Anexo II);

SQCS No. 2 – Em vigor desde 1 Janeiro de 1997 – Sistema de CQ para uma firma de revisão/contabilidade

- Consolida os nove elementos apresentados na SQCS anterior em 5 elementos mais abrangentes, realçando o interrelacionamento existente entre os vários elementos;
- Apresenta novos conceitos (sistema de CQ, por exemplo) e define os serviços que estão sujeitos ao CQ;

SQCS No. 3 – Em vigor desde 1 Janeiro de 1997 – *Monitoring* da actividade de uma firma de revisão/contabilidade

- Esta norma proporciona orientações para a implementação de o elemento de *monitoring* no sistema de CQ para o exercício de uma firma de revisão/contabilidade, esclarecendo o seu objectivo, os seus procedimentos, apresenta a inspecção e o conceito de *Pré-issuance* e *Post-issuance* como um dos seus componentes, e caso particular das pequenas -empresas.

SQCS No. 4 – Em vigor desde 30 Junho de 2000 – Adenda ao SQCS No. 2

- Acrescenta o requisito da performance do trabalho delegado.

SQCS No. 5 – Em vigor desde 30 Junho de 2000 – O elemento da Gestão do Pessoal no sistema de CQ da firma – Competências exigidas pelo responsável do trabalho.

- Refere as competências que, dentro da especificidade de cada compromisso com o cliente, o responsável pelo trabalho deve ter ou adquirir.

SQCS No. 6 – Em vigor desde 2003 – Adenda ao SQCS No. 2

- Esclarece que a detecção de deficiências em auditorias ou outros trabalhos individualmente, por si só, não indicam que o sistema de CQ da firma seja deficitário/insuficiente para demonstrar com razoável segurança que o pessoal da própria firma cumpre os requisitos profissionais aplicáveis.

Apêndice II – Questionário utilizado



Este questionário destina-se a obter informações sobre o CQ do País em que se encontra. A informação recolhida dará lugar a um documento de trabalho que será publicado e apresentado como uma dissertação para a obtenção do grau de mestre em Contabilidade e Auditoria da Universidade do Minho (UM - Portugal) e conta com o apoio da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC - Instituição Portuguesa membro da FEE).

Este estudo visa comparar, para os 25 países que em 2004 integrarão a União Europeia, determinadas informações relativamente ao CQ do trabalho do revisor oficial de contas/auditor (também denominado como revisor/auditor). A obtenção destes elementos realizar-se-á através de um questionário anónimo, que lhe será apresentado sob a forma de perguntas técnicas e directas. Este questionário demorará entre 10 e 15 minutos a responder.

Caso pretenda, aquando a disponibilização da conclusão do questionário na página *Web*, ser-lhe-á enviado um *mail* avisando-o. Caso pretenda receber esta informação, por favor indique o endereço electrónico no final do questionário.

A sua ajuda é, para nós, fundamental. Muito obrigado!

Nota: Todos os dados recolhidos serão utilizados apenas para os fins em causa.

Índice

QUESTÕES TÉCNICAS

1. Âmbito Geral (4 perguntas)
2. O Controlo de Qualidade (9 perguntas)
3. A Comissão de Controlo de Qualidade (4 perguntas)
4. O Controlador-relator (7 perguntas)
5. Relatório (2 perguntas)
6. Sanções (2 perguntas)
7. Dados Finais

1. Âmbito Geral (4 perguntas)

1.1. Todas as pessoas responsáveis pelas auditorias legais às contas estão sujeitas a um sistema de Controlo de Qualidade?

☐ Sim

☐ Não

1.2. Existe algum organismo central que se assuma como responsável pelo Controlo de Qualidade do trabalho de auditoria legal:

☐ Sim. Qual _____

☐ Não

1.3. Responda se a realização da auditoria legal está condicionada à inscrição em algum organismo?

☐ Sim. Qual _____

☐ Não (passe para a questão 2)

1.4. Se respondeu “sim” na questão anterior, indique se existe algum requisito de admissão nesse organismo:

- Assinale todos os que se apliquem.

☐ Não, não existe nenhum requisito de admissão

☐ Grau Académico

☐ Experiência profissional

☐ Exame de admissão

☐ Estágio profissional

☐ Outro. Qual? _____

2. O Controlo de Qualidade (9 perguntas)

2.1. O Controlo de Qualidade é realizado numa base cíclica, isto é, todos os membros são necessariamente controlados num determinado espaço de tempo?

☐ Sim. Indique o período _____ ☐ Não

2.2. O ciclo necessário para a cobertura da totalidade dos revisores/auditores é encurtado para os revisores/auditores que tenham resultados não plenamente satisfatórios no último Controlo de Qualidade?

☐ Sim. Indique o período _____ ☐ Não

2.3. O ciclo necessário para a cobertura da totalidade dos revisores/auditores é encurtado para os revisores/auditores que contam entre os seus clientes “entidades de interesse público”?

- Entidades de interesse público, incluem entre outras, sociedades cotadas, instituições de crédito, companhias de seguros, empresas de investimento, organismos de investimento colectivo em valores mobiliários e fundos de pensões.

☐ Sim. Indique o período _____ ☐ Não

2.4. A função de controlador-relator é assumida por:

- assinale todos os contextos que se apliquem

- ☐ Revisores/auditores em exercício
- ☐ Revisores/auditores não necessariamente em exercício
- ☐ Elementos da Comissão do Controlo de Qualidade
- ☐ Voluntários Externos
- ☐ Funcionários do Organismo
- ☐ Contratados do Organismo
- ☐ Outro. Qual? _____

2.5. A tarefa de controlador-relator é realizada por:

- ☐ 1 Profissional
- ☐ Equipa, composta por: _____ elementos.

2.6. Relativamente à determinação de quem vai ser sujeito ao Controlo de Qualidade:

2.6.1. A selecção é?

- ☐ Por profissional (revisor/auditor) – Passe para a questão 2.7.
- ☐ Por empresa (firma ou sociedade de revisores/auditores)
- ☐ Ambos
- ☐ Outro. Qual? _____

2.6.2. Na parte que se refere à firma ou sociedade de revisores/auditores, no caso de se tratar de uma sociedade com diversos escritórios, como será realizado o Controlo?

- 2.6.2.1.. ☐ Sorteando um escritório
☐ Analisando uma empresa por escritório
☐ Analisando uma empresa por cada sócio desse escritório
☐ Outra opção. Qual? _____
- 2.6.2.2.. ☐ Todos os escritórios serão analisados
☐ Analisando uma empresa por escritório
☐ Analisando uma empresa por cada sócio desse escritório
☐ Outra opção. Qual? _____

2.7. Relativamente ao método de selecção de quem vai ser sujeito ao Controlo de Qualidade, o método de selecção é:

- 2.7.1. ☐ Totalmente aleatório para a generalidade dos revisores/auditores
- 2.7.2. ☐ Condicionado à informação de que dispõem (Base de dados) - Assinale todas as que se apliquem
- 2.7.2.1.. ☐ Clientes cotados na Bolsa
☐ Seleccionados aleatoriamente
☐ Todos
☐ Outra. Qual? _____
- 2.7.2.2.. ☐ Clientes com legislação específica (Bancos, Companhias de Seguros, etc.)
☐ Seleccionados aleatoriamente
☐ Todos
☐ Outra. Qual? _____
- 2.7.2.3.. ☐ Alterações materiais na comparação da informação dada com a do ano anterior
☐ Honorários
☐ Outra. Qual? _____
- 2.7.2.4.. ☐ Deficiências registadas no Controlo de Qualidade do ano anterior
- 2.7.2.5.. ☐ Dimensão da Sociedade / Pontuação
- 2.7.2.6.. ☐ 1º ano de actividade
- 2.7.2.7.. ☐ Derrogação de alguma norma ou regime
- 2.7.2.8.. ☐ Outra. Qual? _____

2.8. Existe alguma obrigatoriedade na preparação de um *dossier*/processo de Controlo de Qualidade por empresa controlada?

☐ Sim

☐ Não

2.9. As normas de revisão/auditoria da Comunidade Europeia prevêem, para além da criação de uma Comissão de Controlo de Qualidade e da revisão ao par como requisito mínimo, a criação de mecanismos auxiliares de Controlo. Indique, dos mecanismos apresentados, os que são levados à prática no seu país: - Indique todas as situações que se apliquem

- 2.9.1. ☐ Análise de concordância
- ☐ Verificação da existência das qualificações no relatório do revisor/auditor pela eventual não aplicação das IAS/IFRS na preparação das Demonstrações Financeiras, no caso em que a sua aplicação seja obrigatória.
- ☐ Outra. Qual? _____
- 2.9.2. ☐ Mandatos dos revisores/auditores
- 2.9.2.1. ☐ Mandato com prazo máximo de vigência
- ☐ 1 ano
- ☐ 2 anos
- ☐ 3 anos
- ☐ 5 anos
- ☐ Outro. Qual? _____
- 2.9.2.2. ☐ Renovação do mandato
- ☐ Sem renovação
- ☐ 2 vezes
- ☐ 3 vezes
- ☐ 5 vezes
- ☐ Outro. Qual? _____
- 2.9.2.3. ☐ Outra. Qual? _____
- 2.9.3. ☐ Acompanhamento permanente
- ☐ Visitas regulares ao escritório do revisor/auditor
- ☐ Visitas regulares ao escritório do revisor/auditor e com ele aos seus clientes
- ☐ Outra. Qual? _____
- 2.9.4. ☐ Limite mínimo de clientes (n.º de empresas a auditar)
- ☐ 2 empresas no mínimo
- ☐ 3 a 5 empresas
- ☐ Outro. Qual? _____
- 2.9.5. ☐ Proibição do recebimento de verbas extra à revisão/auditoria legal das contas
- ☐ Toda e qualquer verba
- ☐ Depende dos trabalhos. É aceite para: _____
- ☐ Outro. Qual? _____
- 2.9.6. ☐ Habilitações académicas mínimas consoante a empresa
- ☐ Ensino Médio (bacharelato)
- ☐ Ensino Superior (licenciatura)
- ☐ Outra. Qual? _____
- 2.9.7. ☐ Formação contínua obrigatória
- 2.9.7.1. ☐ Frequência mínima em cursos
- ☐ Formação profissional
- ☐ Actualização permanente

☐ Acções de formação

☐ Outro. Qual? _____

2.9.7.2. ☐ Frequência em cursos com o mínimo de horas

☐ Quantas? _____

2.9.7.3. ☐ Outro. Qual? _____

2.9.8. ☐ Exame

2.9.8.1. ☐ Realização de um exame, para a admissão ao Organismo Profissional.

2.9.8.2. ☐ Realização de um exame, depois da admissão ao Organismo Profissional

2.9.8.3. ☐ Realização de exames, após admissão ao Organismo

☐ Numa base de intervalos regulares

☐ Qual o intervalo? _____

☐ Numa base de intervalos não regulares

☐ Qual o período? _____

2.9.8.4. ☐ Outro. Qual? _____

2.9.9. ☐ Análise às reclamações

☐ Reclamações efectuadas pelos clientes do revisor/ auditor

☐ Reclamações efectuadas por terceiros

☐ Outras situações. Quais? _____

2.9.10. ☐ Formação do controlador-relator

☐ Curso para assumir a função de controlador-relator

☐ Acção de formação para assumir a função de controlador-relator

☐ Outra. Qual? _____

2.9.11. ☐ Monitorização / Acompanhamento

☐ Acompanhamento mais atento às sociedades de revisores/auditores que detêm à sua responsabilidade a emissão de certificação legal das contas de empresas estatais.

☐ Acompanhamento mais atento às sociedades de revisores/auditores que detêm à sua responsabilidade a emissão de certificação legal das contas de empresas de importância

☐ Acompanhamento mais atento às sociedades de revisores/auditores que detêm à sua responsabilidade a emissão de certificação legal das contas de médias/grandes empresas.

☐ Outra. Qual? _____

2.9.12. ☐ Órgão independente

☐ Existência de um órgão independente (que não este Organismo Profissional) que realiza análises de Controlo de Qualidade a todos os profissionais que executem auditorias legais, independentemente da associação profissional de que façam parte.

☐ Outra. Qual? _____

2.9.13. ☐ Divulgação do relatório de Controlo de Qualidade do organismo que o tutela, onde se incluem os resultados

☐ Publicado no jornal Estatal

☐ Publicado em diversos jornais de circulação corrente

☐ Publicado em apenas um jornal de circulação corrente

☐ Publicado na revista do organismo

☐ Enviado para todos os associados

☐ Enviado para os associados seleccionados

☐ Disponibilizado no *site* do Organismo

☐ Outra. Qual? _____

- 2.9.14. ☐ Divulgação das sanções e dos nomes dos seus culpados

☐ Jornal de grande tiragem

Jornal do Organismo

☐ Distribuição por todos os associados

☐ Outra. Qual? _____

- 2.9.15. ☐ Outro mecanismo de Controlo de Qualidade. Qual?

[illegible]

3. A Comissão de Controlo de Qualidade (4 perguntas)

3.1. Assumindo que os estatutos da sua Organização lhe permitem operar um esquema de Controlo de Qualidade, por favor responda:

- Indique todas as situações que se apliquem

3.1.1. ☐ Sim, existe uma Comissão de Controlo de Qualidade na Organização

A Comissão tem outras responsabilidades para além do Controlo de qualidade?	Sim <input type="checkbox"/>	Não <input type="checkbox"/>
A Comissão dispõe de regulamentos internos desenvolvidos para o Controlo de Qualidade	Sim <input type="checkbox"/>	Não <input type="checkbox"/>

3.1.2. ☐ Não existe uma Comissão de Controlo de Qualidade na organização

<input type="checkbox"/>	Os estatutos <u>permitem</u> a criação de um esquema de revisão de qualidade e <u>existe</u> esse esquema, garantido por um Organismo independente, que assegura a revisão de qualidade.
<input type="checkbox"/>	Os estatutos <u>permitem</u> a criação de um esquema de revisão de qualidade e <u>não existe esse esquema</u> , garantido por um Organismo independente, que assegura a revisão de qualidade.
<input type="checkbox"/>	Os estatutos <u>não permite</u> a criação de um esquema de revisão de qualidade <u>mas existe</u> um esquema, garantido por um Organismo Independente, que assegura a revisão de qualidade.
<input type="checkbox"/>	Os estatutos <u>não permitem</u> a criação de um esquema de revisão de qualidade e <u>não existe</u> nenhum esquema actualmente que assegure essa mesma qualidade.

3.2. Desde quando existe essa Comissão de Controlo de Qualidade?

Mês	Ano
<input type="text"/> <input type="text"/>	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>

3.3. Qual o número de elementos da Comissão do Controlo de Qualidade?

☐ Mais de 5 elementos

☐ 5 elementos

☐ 3 ou 4 elementos

☐ Menos de 3 elementos

☐ Outra. Qual? _____

3.4. Esta comissão tem um programa de intervenção no âmbito do Controlo de Qualidade, definido anualmente?

☐ Sim

☐ Não. Define um programa de intervenção mas em outra base temporal: _____

☐ Não. Não define nenhum programa de intervenção anual.

4. O Controlador-relator (7 perguntas)

4.1. Qual a duração dos mandatos dos controladores/relatores?

- ☐ 1 ano
☐ 2 anos
☐ 3 anos
☐ Outra. Qual? _____

4.2. Quais dos requisitos mínimos indicados são necessários para a candidatura a controlador- -relator?

- Assinale todos os contextos que se apliquem

- ☐ Não há requisitos necessários
☐ *Curriculum Vitae*
☐ Experiência profissional
☐ Tempo mínimo de experiência. Quantos anos? _____
☐ Sem exigência de tempo mínimo
☐ Dedicção exclusiva à revisão legal das contas
☐ Formação específica numa área
☐ Outros. Quais? _____

4.3. O controlador-relator, ao ser seleccionado como tal, é-lhe dado de alguma formação específica, de frequência obrigatória?

- ☐ Sim. Duração desta? _____ ☐ Não

4.4. Relativamente ao critério de escolha do controlador-relator para auditar um *dossier*, o método de selecção é?

- Assinale todos os contextos que se apliquem

- ☐ Sorteio
☐ Aleatoriamente
☐ Conhecimento do sector
☐ Proximidade geográfica
☐ Outro. Qual? _____

4.5. Foi desenvolvido, pela Comissão de Controlo de Qualidade da sua Organização, ou outro organismo, algum guião ou programa de trabalho com vista a uniformizar a acção dos controladores/relatores?

- ☐ Sim ☐ Não

4.6. A Comissão de Controlo de Qualidade disponibiliza algum apoio específico relativamente ao esclarecimento de dúvidas dos controladores/relatores, aquando a realização do Controlo de Qualidade? (Ex: Linha de apoio, pessoas a serem contactadas, etc.)

☐ Não

☐ Sim. Qual? _____

4.7. O exercício de controlador-relator é remunerado?

☐ Sim

☐ Não

5. Relatório (2 perguntas)

5.1. O *dossier* do Controlo de Qualidade é discutido com o controlado antes de ser enviado para algum Organismo/Comissão ou entidade?

Sim ☐ Não ☐

5.2. O Relatório com as conclusões de cada controlo:

5.2.1. ☐ É enviado ao controlador-relator?

5.2.1.1.. ☐ Sim

5.2.1.2.. ☐ Não

5.2.2. ☐ É enviado a outras entidades?

5.2.2.1.. ☐ Sim . Quais? _____

5.2.2.2.. ☐ Não

5.2.3. ☐ É avaliado ?

5.2.3.1.. ☐ Sim. Quantitativamente

Qual o intervalo e a legenda? _____

5.2.3.2.. ☐ Sim. Qualitativamente

Qual o *rating*? _____

5.2.3.3. ☐ Não existe um *rating* formal

5.2.4. ☐ São indicados genericamente os tipo de deficiências encontradas?

5.2.4.1.. ☐ Sim

5.2.4.2.. ☐ Não

5.2.5. ☐ São identificados os controlados cujo trabalho realizado tenha revelado deficiências?

5.2.5.1.. ☐ Sim

5.2.5.2.. ☐ Não

6. Sanções (2 perguntas)

6.1. Em caso de resultados não totalmente satisfatórios de auditoria, as sanções, quando necessárias, são impostas por quem?

- Assinale todos as que se apliquem

- ☐ Pelo Organismo que integra o departamento de Controlo de Qualidade
- ☐ Pelo departamento de Controlo de Qualidade do próprio Organismo
- ☐ Por um Organismo Governamental
- ☐ Por um Organismo independente
- ☐ Outro. Qual? _____

6.2. Quais as sanções previstas?

- Assinale todas as que se apliquem

- ☐ Sujeição a formação
- ☐ Sujeição a formação com um n.º mínimo de horas
- ☐ Sanção pecuniária
- ☐ Redução de pontuação
- ☐ Acção disciplinar contra o auditor
- ☐ Suspensão do auditor do Organismo profissional
- ☐ Aviso público da sanção do auditor
- ☐ Expulsão do auditor do Organismo profissional
- ☐ Outra. Qual? _____

7. Dados Finais

7.1. Qual a denominação técnica do profissional que executa as auditorias legais:

7.2. Data da fundação da Instituição onde está inscrito o revisor/auditor

Instituição _____

Mês _____ Ano _____ N.º de Associados _____

_____-____-____-____ Em _____ 2003

7.3. Datos para envío

Email	
Função	

7.4. Se possível, anexe ou indique-nos como obter o regulamento do Controlo de Qualidade:

7.4.1. ☐ Regulamento em anexo

7.4.2. ☐ Não me é possível enviá-lo. No entanto pode obtê-lo da seguinte forma:

☐ Acedendo a : _____

☐ Solicitando a : _____

Através do endereço :

7.5. O espaço que se segue, serve para nos fornecer informação adicional, relativamente a alguma das questões anteriores. Poderá igualmente servir para emitir a sua opinião sobre qualquer uma das questões ou temas abordados anteriormente.

This image shows a single sheet of white paper with horizontal blue ruling lines. The lines are evenly spaced and run across the width of the page. There are no margins or other markings on the paper.

Obrigado pela sua colaboração.

Apêndice III – Profissionais com habilitações para executar auditorias

Alemanha	Wirtschaftsprüfer / Vereidigter Buchprüfer / Wirtschaftsprüfungsgesellschaften / Buchprüfungsgesellschaften
Áustria	Buchprüfer / Wirtschaftsprüfer / Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bélgica	Réviseur d'entreprise / Bedrijfsrevisor / Commissaires
Chipre	Enkekrimenos Logistics / Qualified Accountant / Certified Accountant / Chartered Accountant
Dinamarca	Statsautoriseret Revisor / Registreret Revisor
Eslováquia	Auditorov
Eslovénia	Pooblasčni Revizor
Espanha	Auditor de Cuentas
Estónia	Auditor
Finlândia	Kauppakamarin Hyväksymä Tilintarkastaja (HTM Auditor) / Keskuskauppakamarin Hyväksymä Tilintarkastaja (KHT Auditor)
França	Commissaire aux Comptes
Grécia	Elenktis
Holanda	Accountants-Administratieconsulent / Registeraccountant
Hungria	Magyar Könyvvizsgáló / Könyvvizsgáló
Irlanda	Certified Public Accountant / Chartered Accountant / Chartered Certified Accountant / Registered Auditor
Itália	Ragionieri e periti commerciali / Dottori Commercialisti / Revisore Contabili
Letónia	zvērinātu
Lituânia	Auditorų
Luxemburgo	Réviseur d'entreprises / Commissaire aux Comptes
Malta	Accountant
Polónia	Biegły Rewident
Portugal	Revisor Oficial de Contas
Reino Unido	Chartered Accountant / Certified Accountants / Registered Auditor
República Checa	Auditorů
Suécia	Auktoriserad Revisor / Godkänd Revisor

Anexos

Anexo I – Norma Internacional de Revisão/ Auditoria 220 – Controlo de Qualidade do Trabalho de Revisão/Auditoria

Norma Internacional de Revisão/Auditoria 220

Índice	Parágrafos
Introdução	1-3
Firma de Revisão/Auditoria	4-7
Auditorias/Revisões Individuais	8-17
Apêndice - Exemplos Ilustrativos de Procedimentos de Controlo para uma Firma de Revisão/Auditoria	
Firma de Revisão/Auditoria “	

As Normas Internacionais de Revisão/Auditoria (NIR's) destinam-se a ser aplicadas no exame de demonstrações financeiras. As NIR's destinam-se a ser aplicadas, adaptadas como necessário, ao exame de outras informações e a serviços relacionados.

As NIR's contêm os princípios básicos e os procedimentos essenciais (identificados a cheio) juntamente com orientação relacionada na forma de material informático e outro. Os princípios básicos e os procedimentos essenciais destinam-se a ser interpretados no contexto do material explanatório e outro que proporcionem orientação para a sua aplicação.

Para compreender e aplicar os princípios básicos e os princípios essenciais juntamente com a orientação relacionada, é necessário considerar o texto completo da NIR incluindo material explanatório e outro contido na NIR não apenas o texto que está a cheio.

Em circunstâncias excepcionais, um revisor/auditor pode julgar necessário afastar-se de uma NIR a fim de com mais eficácia atingir o objectivo de uma revisão/auditoria. Quando tal situação surgir, o revisor/auditor deve estar preparado para justificar o afastamento.

As NIR's só necessitam de ser aplicadas a matérias de relevância material.

A Perspectiva do Sector Público (PSP) emitida pelo Comité do Sector Público da Federação Internacional de Contabilistas está exposta no final de uma NIR. Quando não for acrescentada uma PSP, a NIR é aplicável em todos os aspectos materialmente relevantes ao sector público.

Introdução

- 1) A finalidade desta NIR é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o CQ:
 - a) políticas e procedimentos de um gabinete de revisão/auditoria respeitante ao trabalho de revisão/auditoria de uma forma geral; e
 - b) procedimentos respeitantes ao trabalho delegado em auxiliares numa revisão/auditoria individual.
- 2) As políticas e os procedimentos de CQ devem ser implementados tanto ao nível da firma de revisão/auditoria como de auditorias/revisões individuais.
- 3) Nesta NIR os termos que se seguem têm o significado abaixo atribuído:
 - a) "revisor/auditor" - significa a pessoa que assume a responsabilidade final da revisão/auditoria;
 - b) "firma de revisão/auditoria " - significa quer os sócios de um gabinete que proporcione serviços de revisão/auditoria quer um profissional livre que proporcione serviços de revisão/auditoria, como apropriado;
 - c) "pessoal" - significa todos os sócios e elementos profissionais da firma de revisão/auditoria comprometidos nos trabalhos de revisão/auditoria da firma;
 - d) "auxiliares" - significa pessoal envolvido na revisão/auditoria individual para além do revisor/auditor.

Firma de Revisão/Auditoria

- 4) A firma de revisão/auditoria deve implementar políticas e procedimentos de CQ concebidos de forma a assegurar que todas as auditorias/revisões sejam conduzidas de acordo com as Normas Internacionais de Revisão/Auditoria ou normas nacionais ou práticas relevantes.
- 5) A natureza, oportunidade e extensão das políticas e dos procedimentos de CQ de uma firma de revisão/auditoria depende de uma variedade de factores tais como a dimensão e a natureza da sua prática, da sua dispersão geográfica, da sua organização e de apropriadas considerações de custo/benefício. Consequentemente, as políticas e procedimentos adoptados por firmas de revisão/auditoria individuais variarão, como variará a extensão da sua documentação. Apresentam-se no apêndice a esta NIR exemplos ilustrativos de procedimentos de CQ.
- 6) Os objectivos das políticas de CQ a serem adoptadas por uma firma de revisão/auditoria integrarão ordinariamente o seguinte:
 - a) Requisitos Profissionais:

O pessoal da firma deve aderir aos princípios de Independência, Integridade, Objectividade, Confidencialidade e Comportamento Profissional.

b) **Habilitações e Competência** :

A firma deve ser integrada por pessoal que tenha atingido e mantenha as Normas Técnicas e a Competência Profissional necessárias para os habilitar a cumprir as suas responsabilidades com o Devido Zelo.

c) **Atribuição:**

O trabalho de revisão/auditoria deve ser atribuído a pessoal que tenha o grau de treino e proficiência técnica necessários nas circunstâncias.

d) **Delegação:**

Devem existir direcção, supervisão e verificação suficientes do trabalho a todos os níveis a fim de proporcionar segurança razoável de que o trabalho executado satisfaz normas de qualidade apropriadas.

e) **Consulta:**

Quando quer que necessário, deve proceder-se a consultas dentro ou fora da firma às entidades que tenham a perícia apropriada.

f) **Aceitação e Retenção de Clientes:**

Deve ser conduzida uma avaliação dos clientes prospectivos e uma revisão, numa base permanente, dos clientes existentes. Ao tomar a decisão de aceitar ou reter um cliente, devem ser considerados a independência e capacidade da firma para servir o cliente de forma devida a integridade da gerência do cliente.

g) **Monitoragem:**

Deve ser monitorada a adequação continuada e a eficácia operacional das políticas e procedimentos de CQ.

- 7) As políticas e procedimentos gerais de CQ da firma devem ser comunicados ao seu pessoal de uma forma que proporcione segurança razoável de que as políticas e os procedimentos são compreendidos e implementados.

Auditorias/Revisões Individuais

- 8) O revisor/auditor deve implementar os procedimentos de CQ que sejam, no contexto das políticas e dos procedimentos da firma, apropriados à revisão/auditoria individual.
- 9) O revisor/auditor, e os auxiliares com responsabilidades de supervisão, considerarão a competência profissional dos auxiliares que executem trabalho que lhes seja delegado quando decidirem a extensão da direcção, da supervisão e da reverificação apropriadas para cada auxiliar.

- 10) Qualquer delegação de trabalho em auxiliares deverá ser de forma que proporcione segurança razoável de que tal trabalho será executado com cuidado devido por pessoas que tenham o grau de competência profissional necessário nas circunstâncias.

Direcção

- 11) Os auxiliares a quem seja delegado trabalho necessitam de direcção apropriada. A direcção implica informar os auxiliares das suas responsabilidades e dos objectivos dos procedimentos que eles vão executar. Implica também informá-los de assuntos tais como a natureza do negócio da entidade e os possíveis problemas de contabilidade e de revisão/auditoria, que possam afectar a natureza, oportunidade e extensão a dos procedimentos de revisão/auditoria com os quais estão envolvidos.
- 12) Um programa de revisão/auditoria é uma ferramenta importante para a comunicação das instruções de revisão/auditoria. As estimativas de tempos e os planos globais de revisão/auditoria são também úteis na comunicação das instruções de revisão/auditoria.

Supervisão

- 13) A supervisão relaciona-se intimamente não só com a direcção mas também com a reverificação, e pode envolver elementos de ambas.
- 14) O pessoal que tem a seu cargo responsabilidades de supervisão executa as seguintes funções durante a revisão/auditoria:
- a) Monitorar o andamento do trabalho a fim de considerar se:
 - i. os auxiliares demonstram ter as necessárias habilitações e competência para execução das tarefas atribuídas;
 - ii. os auxiliares demonstram ter compreendido as instruções da revisão/auditoria; e
 - iii. o trabalho está a ser executado de acordo com o plano global de revisão/auditoria e o programa de revisão.
 - b) Ficar informado e tratar os problemas de contabilidade e de revisão/auditoria significativos que surgiram durante a revisão/auditoria, apreciando a sua importância, e modificando o plano global de revisão/auditoria e o programa de revisão/auditoria, como apropriado.
 - c) Resolver quaisquer divergências de julgamento profissional entre o pessoal e considerar o nível de consultas que seja apropriado.

Reverificação

- 15) O trabalho executado por cada auxiliar necessita de ser reverificado por pessoal de competência pelo menos igual para considerar se:
- a) o trabalho foi executado de acordo com o programa de revisão/auditoria;

- b) o trabalho executado e os resultados obtidos foram adequadamente documentados;
 - c) todas as matérias significativas foram resolvidas ou estão reflectidas nas conclusões de revisão/auditoria;
 - d) os objectivos dos procedimentos de revisão/auditoria foram atingidos; e
 - e) as conclusões expressas são consistentes com os resultados do trabalho executado e suportam a opinião de revisão/auditoria.
- 16) O que se segue necessita de ser reverificado numa base regular:
- a) o plano global de revisão/auditoria e o programa de revisão/auditoria;
 - b) avaliação do risco inerente e do risco de controlo, incluindo os resultados dos testes de controlo e as modificações, se existirem, feitas ao plano global de revisão/auditoria e ao programa de revisão/auditoria como consequência deles.
 - c) documentação da prova de revisão/auditoria obtida a partir de procedimentos substantivos e as conclusões deles extraídas, incluindo os resultados de consultas; e
 - d) demonstrações financeiras, ajustamentos de revisão/auditoria propostos e o proposto relatório do revisor/auditor.
- 17) O processo de reverificar uma revisão pode incluir, particularmente no caso de auditorias/revisões grandes e complexas, a requisição de pessoal não envolvido até então na revisão/auditoria para executar determinados procedimentos adicionais antes de emitir o relatório do revisor/auditor.

Perspectiva do Sector Público

- 1) *Esta NIR refere-se ao trabalho de firmas de revisão/auditoria do sector privado. Muitas auditorias/revisões de governos e de outras entidades do sector público são levadas a efeito por Instituições Supremas de Auditoria, por outras organizações designadas por estatuto ou por auditores/revisores em exercício. Os princípios gerais desta NIR sobre CQ aplicam-se igualmente às ISA's. Porém, algumas das políticas e dos procedimentos podem não ser aplicáveis (por exemplo, aceitação e retenção de clientes, ISA's organizadas numa base colegial) e podem existir políticas adicionais relevantes aos auditores/revisores do sector público.*
- 2) *Também, no sector público de alguns países o CQ tem geralmente um sentido diferente do adoptado nesta NIR. Segurança de qualidade é o termo aplicado à supervisão interna e aos procedimentos de reverificação ao passo que CQ é o termo aplicado às revisões externas de qualidade.*

Apêndice

Exemplos Ilustrativos de Procedimentos de Controlo para uma Firma de Revisão/Auditoria

A. REQUISITOS PROFISSIONAIS

Política

O pessoal da firma deve aderir aos princípios de independência, integridade, objectividade, confidencialidade e comportamento profissional.

Procedimentos

- 1) Atribuir a um indivíduo ou a um grupo a missão de orientar e de resolver as questões sobre matérias de integridade, de objectividade, de independência e de confidencialidade.
 - a) Identificar as circunstâncias em que seria adequada a existência de documentação relativa à resolução de questões.
 - b) Solicitar consultas a fontes competentes quando considerado necessário.
- 2) Transmitir as políticas e os procedimentos relacionados com independência, integridade, objectividade, confidencialidade e comportamento profissional ao pessoal a todos os níveis dentro da firma.
 - a) Informar o pessoal acerca das políticas e dos procedimentos e informá-lo de que se espera que esteja familiarizado com tais políticas e procedimentos.
 - b) Dar ênfase à atitude mental de independência nos programas de estágio e na supervisão e na reverificação de auditorias/revisões.
 - c) Informar regularmente o pessoal sobre as entidades às quais se aplicam as políticas de independência.
 - i) Preparar e manter para fins de independência uma lista dos clientes da firma e das outras entidades (subsidiárias do cliente, detentoras, associadas e assim por diante) às quais se aplicam as políticas de independência.
 - ii) Pôr a lista à disposição do pessoal (incluindo o pessoal recente na firma ou num seu escritório) que dela precise para determinar a sua independência.
 - iii) Estabelecer procedimentos para notificar o pessoal das alterações na lista.
- 3) Monitorar o cumprimento das políticas e dos procedimentos relacionados com a independência, a integridade, a confidencialidade e o comportamento profissional.

- a) Obter do pessoal garantias por escrito, periódicas, normalmente numa base anual, declarando que:
 - i) Está familiarizado com as políticas e os procedimentos de independência da firma.
 - ii) Não são nem foram detidos investimentos mobiliários proibidos durante o período.
 - iii) Não existem relacionamentos proibidos e não se fizeram transacções proibidas pela política da firma.
- b) Atribuir a responsabilidade da resolução de excepções a uma pessoa ou a um grupo com autoridade adequada
- c) Atribuir a responsabilidade de obter esclarecimentos e de examinar a integridade dos arquivos de cumprimento da independência a uma pessoa ou a um grupo com autoridade adequada.
- d) Examinar periodicamente a associação da firma com os clientes para averiguar se quaisquer áreas de envolvimento podem pôr, ou ser vista como pondo em causa, a independência da firma.

B. HABILITAÇÕES E COMPETÊNCIA

Política

A firma deve ter um quadro de pessoal que tenha atingido e que mantenha os padrões técnicos e a competência profissional necessários para o habilitar a dar satisfação às suas responsabilidades com o devido zelo.

Procedimentos

Admissão

- 1) Manter um programa concebido para a admissão de pessoal qualificado através do planeamento das necessidades de pessoal, do estabelecimento de objectivos de contratação e da fixação das qualificações para os que vão estar envolvidos na função da contratação.
 - a) Planear as necessidades de pessoal da firma a todos os níveis e estabelecer objectivos de contratação quantificados baseados na actual clientela, no crescimento previsto e nas reformas.
 - b) Conceber um programa para atingir objectivos de contratação que proporcione
 - i) A identificação das fontes dos potenciais contratados.
 - ii) Os métodos de contacto com potenciais contratados.
 - iii) Os métodos de identificação específica de potenciais contratados.
 - iv) Os métodos de atracção de potenciais contratados e de os informar acerca da firma.
 - v) Os métodos de avaliar e seleccionar os potenciais contratados para alargamento das ofertas de emprego.

- c) Informar as pessoas envolvidas na contratação quanto às necessidades de pessoal da firma e aos objectivos de contratação.
 - d) Atribuir a pessoas autorizadas a responsabilidade pelas decisões de contratação.
 - e) Monitorar a eficácia do programa de recrutamento:
 - i) Avaliar periodicamente o programa de recrutamento para determinar se estão ou não a ser observadas as políticas e os procedimentos para obter pessoal qualificado.
 - ii) Passar em revista periodicamente os resultados de contratação para determinar se estão ou não a ser alcançados os objectivos e as necessidades de pessoal.
- 2) Estabelecer qualificações e directrizes para avaliar os potenciais contratados a cada nível profissional:
- a) Identificar os atributos que se procuram nos contratados, tais como inteligência, integridade, honestidade, motivação e aptidão para a profissão.
 - b) Identificar as metas e as experiências desejáveis para o nível de entrada e para o pessoal com experiência. Por exemplo:
 - i) Antecedentes académicos.
 - ii) Realizações pessoais.
 - iii) Experiência de trabalho.
 - iv) Interesses pessoais.
 - c) Estabelecer directrizes para serem seguidas quando se contrate indivíduos em situações tais como:
 - i) Contratação de parentes do pessoal ou de parentes de clientes.
 - ii) Recontratação de ex-funcionários.
 - iii) Contratação de empregados do cliente.
 - d) Obter informações sobre a actividade anterior e documentação das qualificações dos candidatos através de meios apropriados, tais como:
 - i) Curriculum Vitae.
 - ii) Pedidos de candidatura.
 - iii) Entrevistas.
 - iv) Registo académico.
 - v) Referências pessoais.
 - vi) Referências de empregos anteriores.
 - e) Avaliar as qualificações do novo pessoal, incluindo as obtidas por vias que não sejam os habituais canais de contratação (por exemplo, aqueles que entram na firma para níveis de

supervisão ou através de fusões ou aquisições), a fim de determinar se elas satisfazem os requisitos e os padrões da firma.

- 3) Informar os candidatos e o novo pessoal acerca das políticas e dos procedimentos da firma de interesse para eles:
 - a) Utilizar uma brochura ou um outro meio para informar os candidatos e o novo pessoal.
 - b) Preparar e manter um manual que descreva as políticas e os procedimentos para distribuição ao pessoal
 - c) Conduzir um programa de orientação para o pessoal novo.

Desenvolvimento Profissional

- 4) Estabelecer directrizes e requisitos para a formação profissional contínua e comunicá-los ao pessoal:
 - a) Atribuir a responsabilidade pela função de desenvolvimento profissional a uma pessoa ou grupo com apropriada autoridade.
 - b) Fazer com que os programas desenvolvidos pela firma sejam revistos por pessoas qualificadas. Os programas devem expor os objectivos e os pré-requisitos de formação e/ou de experiência.
 - c) Fornecer ao pessoal recém empregado um programa de orientação relativo à firma e à profissão:
 - i) Preparar publicações e programas concebidos para informar o pessoal recém empregado acerca das suas responsabilidades e oportunidades profissionais.
 - ii) Atribuir a responsabilidade pela realização de conferências de orientação com o fim de explicar as responsabilidades profissionais e as políticas da firma.
 - d) Estabelecer requisitos de formação profissional contínua para o pessoal a todos os níveis dentro da firma:
 - i) Tomar em consideração os requisitos legais e das organizações profissionais ou directrizes voluntárias quando estabelecer os requisitos da firma.
 - ii) Encorajar a participação em programas externos de formação profissional contínua, incluindo cursos auto-estudo.
 - iii) Encorajar a filiação em organizações profissionais. Considerar a possibilidade de a firma pagar ou contribuir para as quotizações e despesas.
 - iv) Encorajar o pessoal a colaborar nas comissões profissionais, a preparar artigos, e a participar em outras actividades profissionais.
 - e) Monitorar os programas de formação profissional contínua e manter registos apropriados, não só em relação à firma como também individualmente:

- i) Rever periodicamente os registos de participação do pessoal a fim de determinar o cumprimento dos requisitos da firma.
 - ii) Rever periodicamente os relatórios de avaliação e os outros registos preparados para os programas de formação contínua para avaliar se os programas estão ou não a ser efectivamente apresentados e se estão ou não satisfazendo os objectivos da firma. Considerar a necessidade de novos programas e de revisão ou eliminação de programas ineficazes.
- 5) Pôr à disposição do pessoal informações acerca dos desenvolvimentos correntes das normas técnicas profissionais e dos materiais que contenham as políticas e os procedimentos técnicos da firma e encorajar o pessoal a empreender actividades auto-didácticas:
- a) Proporcionar ao pessoal literatura profissional relacionada com os desenvolvimentos correntes das normas técnicas profissionais:
 - i) Distribuir ao pessoal material de interesse geral, tal como importantes tomadas de posição internacionais e nacionais sobre assuntos contabilísticos e de revisão/auditoria.
 - ii) Distribuir as tomadas de posição importantes sobre regulamentos e exigências oficiais em áreas de interesse específico, tal como dos títulos da empresa e das leis fiscais, às pessoas que tenham a responsabilidade de tais áreas.
 - iii) Distribuir ao pessoal manuais que contenham as políticas e os procedimentos da firma sobre matérias técnicas. Os manuais devem ser actualizados relativamente aos novos desenvolvimentos e às condições que se alterem.
 - b) No que se refere a programas de treino apresentados pela firma, desenvolver ou obter materiais de curso e seleccionar e treinar os instrutores:
 - i) Expor os objectivos do programa e os pré-requisitos da formação e/ou da experiência nos programas de treino.
 - ii) Providenciar para que os instrutores do programa sejam qualificados tanto quanto ao conteúdo do programa como aos métodos de ensino.
 - iii) Fazer com que os participantes avaliem o conteúdo do programa e os instrutores das sessões de treino.
 - iv) Fazer com que os instrutores avaliem o conteúdo do programa e os participantes das sessões de treino.
 - v) Actualizar os programas à medida que se torne necessário à luz dos novos desenvolvimentos, das condições que se alterem, e dos relatórios de avaliação.

- vi) Manter uma biblioteca ou outra instalação que contenha a literatura profissional, regulamentar e da firma relativa a assuntos técnico-profissionais.
- 6) Proporcionar, até onde for necessário, programas que dêem resposta às necessidades da firma quanto a pessoal com perícia em áreas e sectores especializados:
 - a) Conduzir os programas da firma de forma a desenvolver e manter perícia em áreas e sectores especializados, tais como sectores regulamentados, revisão/auditoria por meio de computador, e métodos de amostragem estatística.
 - b) Encorajar a participação em programas de formação externos, reuniões e conferências com o fim de adquirir perícia técnica ou sectorial.
 - c) Encorajar a filiação e a participação em organizações relacionadas com áreas e sectores especializados.
 - d) Fornecer literatura técnica relativa a áreas e sectores especializados.

Promoção

- 7) Estabelecer as qualificações julgadas necessárias para os variados níveis de responsabilidades dentro da firma:
 - a) Preparar directrizes que descrevam as responsabilidades em cada nível e o desempenho esperado e as qualificações necessárias para a promoção a cada nível, incluindo:
 - i) Títulos e respectivas responsabilidades.
 - ii) O volume de experiência (que pode ser expressa em períodos de tempo) geralmente requerida para a promoção ao nível imediatamente superior.
 - b) Identificar os critérios que serão tomados em consideração na avaliação do desempenho individual e proficiência esperada, tais como:
 - i) Conhecimento técnico.
 - ii) Capacidades de análise e julgamento.
 - iii) Capacidades de comunicação
 - iv) Capacidades de liderança e de treinamento.
 - v) Relações com os clientes.
 - vi) Atitude pessoal e postura profissional (carácter, inteligência, julgamento e motivação)
 - vii) Qualificação como contabilista profissional para promoção a uma posição de supervisão.
 - c) Utilizar um manual do pessoal ou outro meio para transmitir ao pessoal as políticas e os procedimentos de promoção.
- 8) Avaliar o desempenho do pessoal e informar o pessoal do seu progresso:
 - a) Recolher e avaliar as informações sobre o desempenho do pessoal:

- i) Identificar as responsabilidades e requisitos de avaliação a cada nível indicando quem irá preparar as avaliações e quando serão elas preparadas.
 - ii) Instruir o pessoal sobre os objectivos da avaliação do pessoal.
 - iii) Utilizar impressos, que podem ser normalizados, para avaliar o desempenho do pessoal.
 - iv) Rever as avaliações com o pessoal que esteja a ser avaliado.
 - v) Exigir que as avaliações sejam revistas por um superior do avaliador.
 - vi) Rever as avaliações para determinar que cada indivíduo trabalhou para e foi avaliado por pessoas diferentes.
 - vii) Determinar que as avaliações sejam concluídas com regularidade.
 - viii) Manter arquivos do pessoal que contenham a documentação relativa ao processo de avaliação.
- b) Debater periodicamente com o pessoal quanto ao seu progresso e oportunidades na carreira:
- i) Rever periodicamente com o pessoal a avaliação do seu desempenho, incluindo uma apreciação do seu progresso na firma. Entre as considerações devem incluir-se as seguintes:
 - Desempenho
 - Os objectivos futuros da firma e do indivíduo
 - Preferência de tarefas
 - Oportunidades de carreira.
 - ii) Avaliar periodicamente os sócios por sócio mais qualificado ou por sócios colegas quanto a se continuam ou não a ter as qualificações que respondam às suas responsabilidades.
 - iii) Rever periodicamente o sistema de avaliação e de debates do pessoal para saber se:
 - Os procedimentos para avaliação e documentação estão a ser seguidos com regularidade.
 - Os requisitos estabelecidos para a promoção estão a ser atingidos.
 - As decisões sobre o pessoal são consistentes com as avaliações.
 - Estão a reconhecer-se os desempenhos excepcionais.
- 9) Atribuir a responsabilidade pela tomada de decisões de promoção:
- a) Atribuir a responsabilidade pela tomada de decisões de promoção e demissão a pessoas designadas, conduzindo entrevistas de avaliação com as pessoas consideradas para promoção, documentando os resultados das entrevistas, e mantendo registos apropriados.

- b) Avaliar os dados obtidos dando nas decisões de promoção reconhecimento apropriado à qualidade do trabalho executado.
- c) Estudar periodicamente a experiência de promoções da firma para averiguar se aos indivíduos que satisfaçam os critérios definidos se atribuem ou não maiores graus de responsabilidade.

C. ATRIBUIÇÃO DE TAREFAS

Política

O trabalho de revisão/auditoria deve ser atribuído ao pessoal que tenha o grau de treino técnico e de proficiência necessários nas circunstâncias.

Procedimentos

- 1) Definir a abordagem da firma na atribuição de tarefas ao pessoal, incluindo o planeamento das necessidades globais da firma e do escritório e as medidas tomadas para atingir o equilíbrio entre as necessidades de meios humanos de revisão/auditoria, as habilitações do pessoal, o desenvolvimento individual e a utilização.
 - a) Planear as necessidades de pessoal da firma numa base global e relativamente aos escritórios isolados.
 - b) Identificar com regularidade os requisitos de pessoal de auditorias/revisões específicas.
 - c) Preparar orçamentos de tempos para as auditorias/revisões a fim de determinar as necessidades de meios humanos e de calendarizar o trabalho de revisão/auditoria.
 - d) Considerar os seguintes factores a seguir para atingir o equilíbrio entre as necessidades de meios humanos de revisão/auditoria, as habilitações do pessoal, o desenvolvimento individual e a utilização:
 - i) Dimensão e complexidade da revisão/auditoria.
 - ii) Disponibilidade do pessoal.
 - iii) Perícia especial necessária.
 - iv) Época do trabalho a ser executado.
 - v) Continuidade e rotação periódica do pessoal.
 - vi) Oportunidades para o treino em serviço.
- 2) Atribuir a pessoa ou a pessoas apropriadas a responsabilidade pela atribuição do pessoal às auditorias/revisões.
 - a) Considerar os seguintes pontos ao fazer atribuições de tarefas a indivíduos:
 - i) Necessidades de pessoal e de datas da revisão/auditoria específica.
 - ii) Avaliação das qualificações do pessoal quanto à experiência, posição, curriculum, e perícia especial.

- iii) A supervisão planeada e o envolvimento de pessoal supervisor.
 - iv) As disponibilidades de tempo esperadas dos indivíduos atribuídos.
 - v) Situações em que possam existir possíveis problemas de independência e conflitos de interesse, tais como atribuição de pessoal a auditorias/revisões destinadas a clientes que sejam seus antigos patrões ou que sejam patrões de determinados parentes.
 - b) Dar consideração apropriada, ao atribuir tarefas ao pessoal, não só à continuidade e à rotação de forma a proporcionar uma condução eficiente da revisão/auditoria e à perspectiva de outro pessoal com experiência e currículo diferentes.
- 3) Fazer com que o escalonamento e o provimento de pessoal da revisão/auditoria sejam submetidos à aprovação do revisor/auditor.
- a) Submeter, quando necessário, para exame e aprovação os nomes e as qualificações do pessoal a ser atribuído a uma revisão/auditoria.
 - b) Considerar a experiência e o treino do pessoal de revisão/auditoria em relação à complexidade ou outros requisitos da revisão/auditoria e à extensão da supervisão que vai ser feita.

D. DELEGAÇÃO

Política

Devem existir direcção e supervisão de trabalho suficientes a todos os níveis para dar à firma uma segurança razoável de que o trabalho executado satisfaz padrões de qualidade apropriados.

Procedimentos

- 1) Fornecer procedimentos para o planeamento das auditorias/revisões.
- a) Atribuir a responsabilidade pelo planeamento de uma revisão/auditoria. Envolver o pessoal apropriado atribuído à revisão/auditoria no processo de planeamento.
 - b) Desenvolver as informações curriculares ou rever as informações obtidas em anteriores auditorias/revisões e actualize-as quanto às circunstâncias alteradas.
 - c) Descrever os assuntos a serem incluídos no processo de planeamento da revisão/auditoria, tais como os seguintes:
 - i) Desenvolvimento dos programas de trabalho propostos para áreas particulares de interesse de revisão/auditoria.
 - ii) Determinação das exigências de meios humanos e da necessidade de conhecimentos especializados.
 - iii) Desenvolvimento de estimativos de tempos necessários para completar a revisão/auditoria.

- iv) Consideração das actuais condições económicas que afectam o cliente ou o seu sector e o potencial impacto das mesmas na condução da revisão/auditoria.
- 2) Fornecer procedimentos para manter os padrões de qualidade da firma quanto ao trabalho executado.
 - a) Proporcionar adequada supervisão a todos os níveis de organização, tendo em consideração o treino, a capacidade e a experiência do pessoal atribuído.
 - b) Desenvolver directrizes para a forma e conteúdo dos papéis de trabalho.
 - c) Utilizar impressos, listas de verificação, e questionários normalizados na extensão apropriada para auxiliar na execução da revisão/auditoria.
 - d) Indicar os procedimentos para a resolução de divergências de julgamento profissional entre o pessoal envolvido na revisão/auditoria.
- 3) Proporcionar treino no local de trabalho durante a execução de auditorias/revisões.
 - a) Pôr em evidência a importância do treino no local de trabalho como uma parte significativa do desenvolvimento de um indivíduo:
 - i) Debater com auxiliares o relacionamento do trabalho que estão a levar a efeito para a revisão/auditoria como um todo
 - ii) Envolver os auxiliares em tantas parcelas de revisão/auditoria como as praticáveis.
 - b) Pôr em evidência o significado das habilitações de gestão do pessoal e incluir a cobertura destas matérias nos programas de treino da firma.
 - c) Encorajar o pessoal a treinar e a desenvolver os subordinados.
 - d) Monitorar as atribuições para determinar que o pessoal:
 - i) Satisfaça, quando aplicável, os requisitos de experiência do organismo legislativo, regulamentador ou profissional relevante.
 - ii) Ganhe experiência nas várias áreas da revisão/auditoria e nos variados sectores.
 - iii) Trabalhe debaixo de pessoal de supervisão diferente.

E. CONSULTAS

Política

Quando quer que seja necessário, deve-se recorrer a consultas dentro ou fora da firma àqueles que tenham a perícia apropriada.

Procedimentos

- 1) Identificar as áreas e as situações especializadas onde são necessários os serviços de consultores e encorajar o pessoal a consultá-los ou a utilizar fontes com autoridade em outros assuntos complexos ou fora do vulgar.
 - a) Informar o pessoal acerca das políticas e procedimentos de consultas da firma.

- b) Especificar as áreas ou as situações especializadas que requeiram os serviços de consulta devido à natureza ou à complexidade dos assuntos em questão. Citam-se exemplos:
 - i) Aplicação de tomadas de posição técnicas recém-emitidas.
 - ii) Sectores com exigências especiais de contabilidade, de revisão/auditoria ou de relato.
 - iii) Problemas que surjam no exercício da actividade.
 - iv) Requisitos de instrução de processos para organismos legisladores e regulamentadores, particularmente os de jurisdições estrangeiras.
 - c) Manter ou proporcionar o acesso a adequadas bibliotecas por assuntos e a outras fontes com autoridade.
 - i) Estabelecer a responsabilidade pela manutenção de uma biblioteca por assuntos em cada escritório em actividade.
 - ii) Manter manuais técnicos e emitir tomadas de posição técnicas, incluindo as relativas a sectores particulares e a outras especialidades.
 - iii) Manter acordos de consultadoria com outras firmas e indivíduos em que seja necessário suplementar os recursos da firma.
 - iv) Referir problemas a uma divisão ou grupo do organismo profissional que tenha a missão de tratar das consultas técnicas.
- 2) Designar indivíduos como especialistas para prestar serviço como fontes com autoridade e definir a sua autoridade em situações de consultadoria.
- a) Designar indivíduos como especialistas na instrução de processos para organismos legisladores e regulamentadores.
 - b) Designar especialistas para sectores particulares.
 - c) Informar o pessoal acerca do grau de autoridade a ser dado às opiniões dos especialistas e acerca dos procedimentos a serem seguidos para a resolução das divergências de opinião com os especialistas
- 3) Especificar a extensão da documentação a ser fornecida relativa aos resultados das consultas naquelas áreas e situações especializadas onde se necessite de consulta.
- a) Informar o pessoal quanto à extensão da documentação a ser preparada e à responsabilidade pela sua preparação.
 - b) Indicar onde se deve conservar a documentação da consulta.
 - c) Manter arquivos por assuntos contendo os resultados das consultas para fins de referência e pesquisa.

F. ACEITAÇÃO E RETENÇÃO DE CLIENTES

Política

Deve ser levada a efeito a avaliação dos clientes em perspectiva e uma revisão de forma sistemática, dos clientes existentes. Ao tomar a decisão de aceitar ou de reter um cliente, devem ser tomadas em consideração a independência e capacidade da firma para servir convenientemente o cliente e a integridade da gerência do cliente.

Procedimentos

- 1) Estabelecer procedimentos para a avaliação dos clientes em perspectiva e para a sua aprovação como clientes.
 - a) Os procedimentos de avaliação podem compreender os seguintes:
 - i) Obter e passar em revista as demonstrações financeiras disponíveis respeitantes ao cliente em perspectiva, tais como relatórios anuais, demonstrações financeiras intercalares e as declarações para imposto sobre o rendimento.
 - ii) Fazer indagações a terceiros quanto a quaisquer informações respeitantes ao cliente em perspectiva e à sua gerência e principais responsáveis, que possam ter influência na avaliação do cliente em perspectiva. As indagações devem ser dirigidas aos banqueiros do cliente em perspectiva, aos consultores jurídicos, aos financiadores do investimento, e a outras entidades da comunidade financeira ou dos negócios que possam possuir tais informações.
 - iii) Entrar em comunicação com o revisor/auditor precedente. As indagações devem incluir as questões respeitantes a factos que tenham que ver com a integridade da gerência, com desacordos com a gerência quanto a políticas contabilísticas, procedimentos de revisão/auditoria, ou outros assuntos igualmente importantes e com o entendimento que o precedente revisor/auditor tenha quanto às razões da mudança dos auditores/revisores.
 - iv) Tomar em consideração as circunstâncias que possam dar origem a que a firma encarre o serviço como uma tarefa que necessita de atenção especial ou que apresenta riscos fora do usual.
 - v) Avaliar a independência e a capacidade da firma para prestar serviço ao cliente em perspectiva. Ao avaliar a capacidade da firma, tomar em consideração as necessidades de habilitações técnicas, de conhecimentos do sector e de pessoal.
 - vi) Determinar que a aceitação do cliente não infringirá os códigos de ética profissional.

- b) Designar um indivíduo ou grupo, em apropriados níveis de gerência, para avaliar as informações obtidas respeitantes ao cliente em perspectiva e para tomar a decisão de aceitação.
 - i) Considerar os tipos de serviço que a firma não aceitaria ou que só seriam aceites sob determinadas condições.
 - ii) Fazer com que a conclusão a que se chegou fique documentada.
 - c) Informar o pessoal apropriado sobre políticas e procedimentos da firma para a aceitação de clientes.
 - d) Designar responsáveis pela administração e pelo acompanhamento do cumprimento das políticas e procedimentos da firma para a aceitação de clientes.
- 2) Avaliar os clientes após a ocorrência de determinados acontecimentos para determinar se o relacionamento deve ou não continuar.
- a) Os acontecimentos especificados para esta finalidade podem incluir:
 - i) A expiração de um período de tempo.
 - ii) Uma alteração importante verificada em um ou mais dos seguintes pontos:
 - Gerência
 - Directores
 - Titularidade
 - Consultores jurídicos
 - Situação financeira
 - Situações de litígio
 - Âmbito do compromisso.
 - Natureza do negócio do cliente
 - iii) A existência de condições que tivessem dado origem à rejeição do cliente, tivessem essas condições existido ou não no momento da aceitação inicial.
 - b) Designar um indivíduo ou um grupo, em apropriados níveis de gerência, para avaliar as informações obtidas e para tomar as decisões de retenção.
 - i) Considerar os tipos de serviços que a firma não prosseguiria ou que só seriam continuados sob certas condições.
 - ii) Fazer com que fique documentada a conclusão a que se chegou.
 - c) Informar o pessoal apropriado da firma acerca das políticas e procedimentos para a retenção de clientes.
 - d) Designar responsáveis pela administração e pela monitoragem do cumprimento das políticas e procedimentos da firma para retenção de clientes.

G. MONITORIZAÇÃO

Política

Deve ser monitorada a adequação e a eficácia operacional das políticas e procedimentos de CQ.

Procedimentos

- 1) Definir o âmbito e o conteúdo do programa de monitoragem da firma.
 - a) Determinar os procedimentos de monitoragem necessários para proporcionar a segurança razoável de que as outras políticas e os outros procedimentos de CQ da firma estão a operar eficazmente.
 - i) Determinar os objectivos e preparar instruções e passar em revista os programas de exame para serem usados na condução das actividades de monitoragem.
 - ii) Fornecer directrizes para a extensão de trabalho e para os critérios de selecção das tarefas a examinar.
 - iii) Estabelecer a frequência e a data das actividades de monitoragem.
 - iv) Estabelecer procedimentos para resolver desacordos que possam surgir entre os verificadores e o pessoal técnico ou administrativo.
 - b) Estabelecer níveis de competência, etc., para o pessoal que vai participar em actividades de monitoragem e o método da sua selecção.
 - i) Determinar critérios para selecção do pessoal de monitoragem, incluindo níveis de responsabilidade na firma e requisitos de conhecimentos especializados.
 - ii) Atribuir a responsabilidade pela selecção do pessoal de monitoragem.
 - c) Dirigir as actividades de monitoragem.
 - i) Passar em revista e testar o cumprimento das políticas e procedimentos de CQ da firma.
 - ii) Passar em revista serviços relacionados para verificar o cumprimento das normas profissionais e o das políticas e procedimentos de CQ da firma.
- 2) Fazer com que sejam relatadas as conclusões aos níveis de gerência apropriados, com que sejam acompanhadas as acções tomadas ou planeadas e com que haja uma revisão geral do sistema de CQ da firma.
 - a) Debater as conclusões gerais com o pessoal da gerência apropriado.
 - b) Debater as conclusões de compromissos seleccionados com o pessoal da gerência apropriado.
 - c) Relatar não só as conclusões gerais e de compromissos seleccionados como as recomendações à gerência da firma juntamente com as acções correctivas tomadas ou planeadas.

- d) Determinar que sejam tomadas as acções correctivas planeadas.
- e) Determinar a necessidade de modificação das políticas e procedimentos de CQ tendo em vista os resultados das autoridades de monitoragem e outros assuntos relevantes.

Anexo II – *Statement on Quality Control Standards* n.º 1 (Os nove elementos do Controlo de Qualidade)

Elemento	Desenvolvido para assegurar que:
Independência	A firma adira às regras de conduta de independência da AICPA
Atribuição	O trabalho é realizado por pessoas que possuam o grau de treino técnico e profissional exigido para as circunstâncias
Delegação	O pessoal procure apoio de pessoas que possuam o adequado nível de conhecimento, competência, julgamento e autoridade.
Supervisão	O trabalho realizado a todo o nível organizacional vá ao encontro das normas de qualidade da firma
Contratação	O pessoal contratado possua as características apropriadas de modo a lhes permitir trabalhar de uma forma competente
Desenvolvimento Profissional	O pessoal tenha o conhecimento necessário de modo a corresponder às responsabilidades que lhe foram atribuídas.
Delegação	Os seleccionados para continuar as tarefas, tenham as qualificações necessárias para corresponderem às responsabilidades que serão chamados a assumir.
Aceitação e retenção de clientes	Haja uma hipótese mínima que a firma seja associada a um cliente cuja à sua administração falte integridade.
Inspecção	Os procedimentos relativamente a outros elementos de CQ estejam a ser efectivamente aplicados.

Fonte: <http://www.tea.state.tx.us/school.finance/audit/resguide10/audit/audit-103.html> (adaptado)

Anexo III – Regulamento do Controlo de Qualidade da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Regulamento do Controlo de Qualidade da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Artigo 68.º do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro)

CAPÍTULO I – Objectivos e caracterização do controlo de qualidade

- Artigo 1.º - Objectivos
- Artigo 2.º - Natureza dos exames
- Artigo 3.º - Padrões de referência
- Artigo 4.º - Limites de verificação
- Artigo 5.º - Conclusões do controlo

CAPÍTULO II – Da organização e funcionamento da comissão do controlo de qualidade

- Artigo 6.º - Composição e nomeação
- Artigo 7.º - Competências
- Artigo 8.º - Convocação e funcionamento
- Artigo 9.º - Organização interna

CAPÍTULO III – Dos controladores-relatores

- Artigo 10.º - Recrutamento
- Artigo 11.º - Remunerações e despesas
- Artigo 12.º - Poderes do controlador-relator
- Artigo 13.º - Deveres do controlador-relator

CAPÍTULO IV – Sorteio público e selecção dos processos e dos controladores-relatores

- Artigo 14.º - Sorteio público
- Artigo 15.º - Selecção dos processos e dos controladores-relatores
- Artigo 16.º - Comunicação dos processos seleccionados e dos controladores-relatores
- Artigo 17.º - Recusa de designação

CAPÍTULO V – Dos controlos de qualidade

- Artigo 18.º - Metodologia
- Artigo 19.º - Procedimentos
- Artigo 20.º - Formulários e relatórios
- Artigo 21.º - Ficha de verificações e recomendações
- Artigo 22.º - Divulgação das conclusões
- Artigo 23.º - Arquivo de documentos
- Artigo 24.º - Publicação e entrada em vigor

CAPÍTULO I - Objectivos e caracterização do controlo de qualidade

Artigo 1.º - Objectivos

1. O controlo de qualidade tem como objectivo principal a verificação da aplicação, pelos revisores oficiais de contas, das normas técnicas e directrizes de revisão/auditoria aprovadas ou reconhecidas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
2. O controlo de qualidade tem, também, como objectivo promover a melhoria da qualidade, incentivando os revisores oficiais de contas a adoptarem as práticas profissionais mais adequadas.

Artigo 2.º - Natureza dos exames

Os exames a que se refere o n.º 2 do art.º 68º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, objecto do presente Regulamento, consistem:

- a) Na avaliação global da actividade, designadamente no que se refere à forma de exercício das funções, aos meios humanos e materiais utilizados e à observância dos deveres legalmente estabelecidos (controlo horizontal);
- b) Na verificação de que os revisores oficiais de contas, no exercício de funções de interesse público, dispõem de processos instruídos de acordo com o previsto nas normas técnicas e directrizes de revisão/auditoria (controlo vertical).

Artigo 3.º - Padrões de referência

Os padrões de referência a utilizar no controlo, resultam das normas técnicas e directrizes de revisão/auditoria aprovadas ou reconhecidas pela Ordem e, supletivamente, das normas internacionais emitidas por organismos profissionais reconhecidos pela Ordem e das recomendações da União Europeia.

Artigo 4.º - Limites de verificação

1. A natureza e o âmbito das verificações a efectuar são os previstos nos guias de controlo de qualidade.
2. Os aspectos a verificar no decurso de uma acção de controlo consistem:
 - a) Na avaliação global da forma como a actividade está sendo exercida;
 - b) Na verificação da evidência dos trabalhos, relatórios e pareceres produzidos no exercício de funções de interesse público.

Artigo 5.º - Conclusões do controlo

As conclusões relativas a cada controlo deverão permitir:

- a) Avaliar o grau de adequação dos meios utilizados, face à natureza e dimensão dos trabalhos realizados;

- b) Determinar se foi dado cumprimento às normas técnicas e directrizes de revisão/auditoria aprovadas ou reconhecidas pela Ordem e aos demais normativos aplicáveis no exercício da actividade profissional;
- c) Verificar se os relatórios e pareceres emitidos pelos revisores oficiais de contas estão adequadamente suportados pelo trabalho efectuado, se reflectem as conclusões extraídas e se estão em conformidade com as disposições legais e com os demais normativos aplicáveis.

CAPÍTULO II - Da organização e funcionamento da comissão do controlo de qualidade

Artigo 6.º - Composição e nomeação

1. A comissão do controlo de qualidade será composta por um presidente, que será membro do conselho directivo da Ordem, um vice-presidente, que será o responsável técnico, e três vogais, todos nomeados pelo conselho directivo.
2. Em caso de impedimento, o presidente será substituído pelo vice-presidente.
3. Em caso de impedimento, o vice-presidente será substituído pelo vogal com o número de inscrição mais baixo.

Artigo 7.º - Competências

Compete à comissão do controlo de qualidade:

- a) Definir o programa anual de intervenção relativamente aos controlos a efectuar e promover a sua execução;
- b) Seleccionar e propor os controladores-relatores a designar pelo conselho directivo;
- c) Definir os procedimentos a seguir quando ocorram eventuais conflitos entre revisores oficiais de contas controlados e controladores-relatores;
- d) Preparar e submeter à aprovação do conselho directivo o seu orçamento anual, a integrar no orçamento da Ordem;
- e) Analisar “os dossiers” de controlo (guia de controlo, ficha de conclusões, relatórios e demais documentos produzidos pelos controladores-relatores relativamente a cada controlo efectuado);
- f) Emitir a ficha de verificações e recomendações relativa a cada controlo e submetê-la ao conselho directivo para homologação;
- g) Promover, por solicitação do conselho directivo, a execução de controlos de qualidade, não constantes do sorteio público;
- h) Propor ao conselho directivo, por iniciativa própria ou a solicitação deste, pontuação inferior à legalmente prevista, desde que se verifique uma manifesta desproporção entre o valor de incidência e o trabalho a desenvolver;

- i) Verificar, para efeitos de derrogação pelo conselho directivo das incompatibilidades específicas de exercício, se estão reunidos, anual e cumulativamente, os seguintes requisitos:
- Exercício da actividade em regime de dedicação exclusiva;
 - Adequação dos meios humanos e materiais, a apreciar segundo critérios tanto quanto possível objectivos e que sejam do conhecimento de todos os revisores oficiais de contas;
 - Sujeição a controlo de qualidade;
 - Avaliação favorável da forma como a actividade está sendo exercida;
 - Aceitação voluntária do controlo de qualidade sistemático;
- j) Propor ao conselho directivo, por iniciativa própria ou a solicitação deste, em casos excepcionais e devidamente fundamentados, a derrogação do regime de honorários mínimos, sem prejuízo da sujeição a controlo de qualidade dos trabalhos de revisão legal das contas.

Artigo 8.º - Convocação e funcionamento

1. A comissão do controlo de qualidade reunirá por convocação do presidente e só pode deliberar, validamente, com a presença de, pelo menos, três dos seus membros, sendo obrigatória a presença do presidente ou do vice-presidente que terá voto de qualidade.
2. As deliberações deverão ser tomadas por maioria simples.

Artigo 9.º - Organização interna

1. A comissão do controlo de qualidade será assistida por um secretariado encarregado da coordenação e desenvolvimento das acções de suporte aos controladores-relatores.
2. O secretariado assegurará a preparação das reuniões, convocatórias, ordem do dia e divulgação das deliberações e comunicações da comissão do controlo de qualidade.

CAPÍTULO III - Dos controladores-relatores

Artigo 10.º - Recrutamento

O recrutamento dos controladores-relatores é válido por um ano e terá em consideração os seguintes princípios:

- a) A candidatura a controlador-relator é anualmente publicitada pelo conselho directivo, através de circular;
- b) As candidaturas deverão ser apresentadas em formulário apropriado e acompanhadas de curriculum vitae;

- c) É condição necessária para que um revisor oficial de contas se possa candidatar a controlador-relator que tenha pelo menos cinco anos de actividade, em regime de dedicação exclusiva, e possa dedicar a estas funções um mínimo de setenta horas anuais;
- d) As candidaturas serão apreciadas pelos membros da comissão do controlo de qualidade que, para o efeito, forem designados; após a selecção definitiva, a comissão do controlo de qualidade aprovará uma lista anual de controladores-relatores, procurando assegurar, como princípio, uma rotação regular dos membros que integram a referida lista.

Artigo 11.º - Remunerações e despesas

1. As remunerações dos controladores-relatores serão fixadas, anualmente, pela assembleia geral, sob proposta do conselho directivo, ouvido o conselho superior, nos termos previstos no Estatuto da Ordem.
2. As despesas de deslocação e alojamento serão suportadas pela Ordem.

Artigo 12.º - Poderes do controlador-relator

No exercício da missão para que forem designados os controladores-relatores têm acesso pleno aos seguintes documentos e informações:

- a) Descrição da organização interna e documentação comprovativa relativamente à forma de exercício das funções, à disponibilidade de meios humanos e materiais e à observância dos deveres legalmente estabelecidos;
- b) Processos organizados pelos revisores oficiais de contas, no exercício das suas funções, que constituam evidência apropriada dos trabalhos efectuados e das conclusões extraídas;
- c) Comunicações, “dossiers”, relatórios, registos contabilísticos e demais documentos que, segundo o seu julgamento, sejam necessários ao bom desempenho da sua acção.

Artigo 13.º - Deveres do controlador-relator

No exercício das funções para que foram designados, os controladores-relatores deverão:

- a) Exercer as suas funções em estreita conformidade com o presente Regulamento;
- b) Sujeitar-se às disposições estabelecidas nas normas de intervenção e, em particular, ao rigoroso cumprimento do princípio de independência e sigilo profissional;
- c) Participar em acções de formação ou coordenação promovidas pela comissão do controlo de qualidade;
- d) Executar as intervenções em conformidade com o calendário estabelecido pela comissão do controlo de qualidade.

CAPÍTULO IV - Sorteio público e selecção dos processos e dos controladores-relatores

Artigo 14.º - Sorteio público

1. A comissão do controlo de qualidade definirá anualmente um programa de intervenção relativamente aos controlos a efectuar.
2. A selecção dos revisores oficiais de contas, cujos processos serão objecto de exame, será realizada por sorteio público e incluirá:
 - a) Auditores registados na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários;
 - b) Outros revisores oficiais de contas.
3. A comissão do controlo de qualidade deverá fixar e divulgar publicamente os critérios de selecção, os quais procurarão assegurar que todos os revisores oficiais de contas serão objecto de, pelo menos, um controlo em cada período de 5 anos.

Artigo 15.º - Selecção dos processos e dos controladores-relatores

1. Nos trinta dias seguintes à data em que se tiver realizado o sorteio a que se refere o n.º 2 do artigo anterior, a comissão do controlo de qualidade procederá à selecção dos processos a examinar e à afectação de controladores-relatores, de entre os que integram a lista a que se refere a alínea d) do artigo 10º do presente Regulamento.
2. No caso de impedimento ou incompatibilidade do controlador-relator designado, este deverá comunicar, de imediato, o facto à comissão do controlo de qualidade, a fim de serem tomadas as medidas adequadas.

Artigo 16.º - Comunicação dos processos seleccionados e dos controladores-relatores

1. A comissão do controlo de qualidade deverá notificar por carta registada, ou por fax com recepção confirmada, os revisores oficiais de contas que serão objecto de controlo, indicando os processos seleccionados e o controlador-relator designado.
2. Decorrido o prazo estabelecido no artigo seguinte, a comissão do controlo de qualidade indicará aos controladores-relatores os processos que lhe foram atribuídos e respectivo calendário de execução.
3. As datas definidas para a intervenção serão comunicadas aos revisores oficiais de contas a controlar com, pelo menos, quinze dias de antecedência em relação à data prevista para o início dos trabalhos.

Artigo 17.º - Recusa de designação

Os revisores oficiais de contas poderão recusar, fundamentadamente, a designação do controlador-relator que lhe couber no sorteio, nos dez dias seguintes à data da recepção da comunicação feita pela comissão do controlo de qualidade, não podendo, no entanto, recusar nova designação.

CAPÍTULO V - Dos controlos de qualidade

Artigo 18.º - Metodologia

No desenvolvimento das acções de verificação dos processos seleccionados o controlador-relator deverá adoptar a seguinte metodologia:

- a) Após receber da comissão do controlo de qualidade o “dossier” de controlo, o controlador-relator contactará os revisores oficiais de contas a fim de obter as necessárias informações sobre a empresa ou outra entidade a que respeita e acordar as condições em que será feita a sua intervenção;
- b) Procederá ao controlo e, no decurso do mesmo, irá informando os revisores oficiais de contas sobre as verificações efectuadas e respectivas conclusões e obterá as informações complementares que considerar necessárias;
- c) Concluído o “dossier” de controlo, deverá este ser remetido à comissão do controlo de qualidade para apreciação, no prazo de 15 dias.

Artigo 19.º - Procedimentos

Os procedimentos a adoptar obedecerão aos seguintes princípios:

- a) Os procedimentos de verificação a adoptar serão, fundamentalmente, os previstos nos guias de controlo;
- b) As conclusões serão objectivas, fundamentadas e corresponderão a intervenções homogéneas, não sendo permitido ir além do necessário, nem utilizar procedimentos não aprovados pela comissão do controlo de qualidade;
- c) Os revisores oficiais de contas objecto de controlo deverão expressar, por escrito, no guia de controlo, a sua opinião sobre as conclusões do controlador-relator.

Artigo 20.º - Formulários e relatórios

1. Os formulários aprovados que integram cada “dossier” de controlo são os seguintes:
 - a) Guia do controlo de qualidade;
 - b) Ficha de conclusões do controlo de qualidade;
 - c) Ficha de verificações e recomendações.
2. Os guias de controlo a utilizar pelos controladores-relatores são os aprovados pelo conselho directivo, sob proposta da comissão do controlo de qualidade.
3. Não existindo formulários aprovados que se adaptem ao controlo a efectuar, compete ao controlador-relator elaborar o programa de controlo e o respectivo relatório.

Artigo 21.º - Ficha de verificações e recomendações

1. Após a recepção dos “dossiers” do controlo, pela comissão do controlo de qualidade, serão estes distribuídos a cada um dos seus membros, os quais ficarão incumbidos de os analisar e

de elaborar os respectivos projectos de ficha de verificações e recomendações, que serão objecto de deliberação.

2. No decurso da análise do “dossier” de controlo, a comissão do controlo de qualidade poderá, quando o considerar essencial, pedir esclarecimentos adicionais ao controlador-relator que, para o efeito, terá a faculdade de efectuar as diligências que considerar pertinentes junto dos revisores oficiais de contas controlados.
3. A versão definitiva da ficha referida no n.º 1, aprovada pela comissão do controlo de qualidade, será assinada pelo presidente da mesma e enviada ao conselho directivo para homologação no prazo de 30 dias.

Artigo 22.º - Divulgação das conclusões

1. O conselho directivo apreciará a ficha a que se refere o n.º 3 do artigo anterior, procedendo à sua homologação ou devolvendo-a à comissão do controlo de qualidade para reapreciação.
2. Após a homologação, o conselho directivo deverá proceder à divulgação da ficha referida no n.º 1, pelos revisores oficiais de contas controlados e pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, se for caso disso.
3. Caso conclua pela violação dos deveres estabelecidos no Estatuto da Ordem ou em outros normativos aplicáveis, o conselho directivo tomará as medidas que considerar adequadas, designadamente de natureza disciplinar.

Artigo 23.º - Arquivo de documentos

As informações recolhidas, os processos e os relatórios serão propriedade exclusiva da Ordem, que os deverá manter em arquivo por cinco anos, sendo-lhe vedada qualquer utilização, transcrição, mesmo parcial, ou divulgação exterior.

Artigo 24.º - Publicação e entrada em vigor

1. O presente Regulamento e as respectivas alterações serão publicadas no Diário da República.
2. O presente Regulamento entra imediatamente em vigor.

Aprovado em assembleia-geral extraordinária de 7 de Dezembro de 2000.